

VISIT...

LANZAROTE
Caliente.COM

Ю. Д. Шереметьев

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ • КОММЕНТАРИИ

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ **14**
[304]
2008

ИСПРАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК
И ИХ НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ В КРЕДИТ

СКИДКА КАК ПРОЩЕНИЕ ДОЛГА

СУММИРОВАННЫЙ УЧЕТ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ.
ПОРЯДОК РАСЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ПОЧТЕ — НЕ ПАНАЦЕЯ

ISSN 1028-7442



9 771028 744009 >

www.fbk-press.ru
ЖУРНАЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ФБК
ПРЕСС

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ
КОММЕНТАРИИ

ЭКСПЕРТНЫЙ СОВЕТ

Бирин

Аскольд Олегович,
директор департамента
международной отчетности
компании «ФБК»

Захарьин

Владимир Реонадович,
эксперт по учету
и налогообложению,
канд. экон. наук

Орлова

Надежда Николаевна,
партнер компании «ФБК»
по налогам и праву,
директор департамента
налогов и права
компании «ФБК»

Полякова

Валерия Викторовна,
директор департамента
финансового
и управленческого
консультирования
компании «ФБК»,
вице-президент
ООО «ФБК - Консалтинг»

Родионов

Артем Александрович,
ведущий эксперт
по налогообложению

Юцковская

Ирина Давидовна,
директор департамента
бухгалтерского консалтинга
компании «ФБК»

Содержание

ЖУРНАЛ ВЫПУСКАЕТСЯ ПРИ ПОДДЕРЖКЕ КОМПАНИИ «ФБК» С 1992 ГОДА

И Ю Л Ь
№ 14 [304]
2008

ИЗ МИНИСТЕРСТВ И ВЕДОМСТВ

4 Краткий обзор последних разъяснений
законодательства

ПРАКТИЧЕСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

6 Готовая продукция: методы учета, отражение
в отчетности

О.А. Позднякова

12 Исправление бухгалтерских ошибок
и их налоговые последствия

Ю.Ю. Воистинных

17 Реализация товаров в кредит

К.В. Лунякин

ДОКУМЕНТЫ НОМЕРА

НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ
И РАЗЪЯСНЕНИЯ УПОЛНОМОЧЕННЫХ ОРГАНОВ **1—36**

ПРАКТИЧЕСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

23 Скидка как прощение долга

В.В. Семенихин

29 Приобретение автотранспорта

Н.Ш. Шустрова

БУХГАЛТЕР И Я

35 Суммированный учет рабочего времени. Порядок расчета заработной платы

Н.Ю. Степанова

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

39 Декларация по почте — не панацея

А.М. Паршиков

ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

42 Разъяснения консультанта Минфина России

Ю.М. Лермонтов

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ В РФ № 14 (304) 2008 г.

ЖУРНАЛ ВЫПУСКАЕТСЯ ПРИ ПОДДЕРЖКЕ КОМПАНИИ «ФБК»

Ответственный редактор

Солдатова Наталья Викторовна
SoldatovaN@fbk.ru

Ведущий эксперт

Мясников Олег Алексеевич,
налоговый юрист,
канд. юрид. наук

Заведующий редакцией

Скотников Александр Григорьевич
SkotnikovA@fbk.ru, infopress@fbk.ru

Редактор-эксперт

Сергеенкова Мария Александровна
SergeenkovaM@fbk.ru

Редактор по работе с авторами

Зубарева Инна Евгеньевна
ZubarevaI@fbk.ru

Отдел верстки

Шебанова Елена Анатольевна
ShebanovaE@fbk.ru
Киранова Мария Дмитриевна

Дизайн

Соломатин Вадим Валерьевич

Корректор

Киранова Мария Дмитриевна

Отдел подписки

LihonkinaO@fbk.ru

Генеральный директор ИД ФБК-ПРЕСС

Буздина Ольга Викторовна
BuzdinaO@fbk.ru

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ

ФБК
ПРЕСС
www.fbk-press.ru

Учредитель — ООО «ИД ФБК-ПРЕСС»

Свидетельство о регистрации СМИ № 012232 от 04.09.98
выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати.

Индексы: по каталогу Агентства «Роспечать» — 73234 и 72344 (на год);

Объединенному каталогу «Пресса России», том 1 — 38981;

каталогу российской прессы «Почта России» — 10855.

Оформить подписку, кроме того, можно через агентства:

«Интер-Почта-2003» (тел. 500-00-60), «Вся Пресса» (тел. 787-34-45),

«Дельта пост» (тел. 261-33-72), «Артос-ГАЛ» (тел. 603-27-32) и др.,

а также в редакции.

Сдано в набор 17.06.2008 Подписано в печать 25.06.2008.

Формат 70×100/16. Гарнитура «Times».

Бумага офсетная № 1. Печать офсетная. Уч.-изд. л. 6,75. Усл. печ. л. 5.

Тираж 35 000 экз. Заказ №

ООО «ИД ФБК-ПРЕСС»

Телефон: (495) 737-53-53. Факс: (495) 737-53-47

http://www.fbk-press.ru

E-mail: fbk-press@fbk.ru — для распространителей и подписчиков;

infopress@fbk.ru — для авторов

Адрес для корреспонденции: 101990, Москва, ул. Мясницкая, д. 44/1

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Отпечатано в ОАО «Домодедовская типография»

142040, г. Домодедово, Каширское шоссе, д. 4, корп. 1

© Коллектив авторов, 2008

© Составление, оформление. ИД ФБК-ПРЕСС, 2008

ИЗ МИНИСТЕРСТВ И ВЕДОМСТВ



Пн	Вт	Ср	Чт	Пт	Сб	Вс
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23/ 30	24	25	26	27	28	29

1

ВМЕСТО ИНСТРУКЦИИ ТЕПЕРЬ ПРАВИЛА

Постановлением от 12 июня 2008 г. № 455 Правительство РФ утвердило Правила компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, финансируемых из федерального бюджета, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, и членов их семей. Право на возмещение расходов на проезд и оплату стоимости провоза багажа весом до 30 кг предоставлено таким лицам ст. 325 Трудового кодекса РФ. Напомним, что ранее для расчета сумм возмещения применялись не противоречащие ТК РФ положения Инструкции о порядке предоставления социальных гарантий и компенсаций лицам, работающим в районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, в соответствии с действующими нормативными актами (утверждена приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 2).

Правилами, в частности, установлено, что расходы компенсируются организацией исходя из примерной стоимости проезда на основании представленного работником организации заявления не позднее чем за три рабочих дня до отъезда работника в отпуск. Для окончательного расчета работник обязан в течение трех рабочих дней с даты выхода на работу из отпуска представить отчет о произведенных расходах с приложением подлинников проездных и перевозочных документов (билетов, багажных квитанций, других транспортных документов), подтверждающих расходы работника организации и членов его семьи.

2

МРОТЫ ЗАМЕНИЛИ НА РУБЛИ

Федеральным законом от 11 июня 2008 г. № 85-ФЗ внесены изменения в процессуальные кодексы РФ (Уголовный, Гражданский и Арбитражный). Суть поправок — замена величин, исчисляемых в минимальных размерах оплаты труда, на твердые суммы в рублях. Например, согласно поправкам, внесенным в п. 3 ст. 227 АПК РФ, в порядке упрощенного производства могут быть рассмотрены дела по искам к юридическим лицам на сумму до 20 000 руб.

3

УТВЕРЖДЕН ПЕРЕЧЕНЬ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Как следует из ст. 346² НК РФ, к сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства, а также животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и дорасщивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которой определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. **Постановлением от 11 июня 2008 г. № 446 Правительство РФ** утвердило перечень сельскохозяйственной продукции, производство, первичную и последующую (промышленную) переработку которой осуществляют сельскохозяйственные товаропроизводители.

4

ОБ УЧЕТЕ ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ

В **письме от 10 июня 2008 г. № 03-03-06/1/357 Минфин России** дан разъяснения по порядку включения процентов по долговым обязательствам в расходы в целях налогообложения. Напомним, что НК РФ позволяет признать расходом проценты по долговым обязательствам любого вида (независимо от характера предоставленного кредита или займа) при условии, что их размер отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях — в той же валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах и под аналогичное обеспечение, — не более чем на 20%. При несоответствии хотя бы одному из этих критериев долговые обязательства для целей налогообложения считаются несопоставимыми. Если у организации нет долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (при оформлении долгового обязательства в рублях), либо равной 15% (по долговым обязательствам в иностранной валюте).

5

КАК УЧИТЫВАТЬ ЗАТРАТЫ НА АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ ПО ПРАВИЛАМ МСФО

Разъяснения о порядке признания в составе расходов при налогообложении прибыли затрат на проведение аудиторской проверки ежегодной отчетности на предмет соответствия МСФО для последующей передачи ее акционеру в целях консолидации данных по холдингу дал **Минфин России в письме от 6 июня 2008 г. № 03-03-06/2/66**. Министерство, в частности, отмечает, что организация может учесть расходы по составлению отчетности по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, если эти затраты удовлетворяют требованиям ст. 252 НК РФ в части экономической обоснованности. Соответственно, в случае, когда организация формирует отчетность для передачи акционеру, который составляет консолидированную отчетность по МСФО, правомерно учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы как на составление отчетности по МСФО согласно п. 49 ст. 264 Кодекса, так и на проведение аудиторской проверки такой отчетности. Напомним, что данное письмо — ответ на частный запрос, оно не является нормативно-правовым актом и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от изложенной в нем трактовки.

О.А. ПОЗДНЯКОВА /ассистент департамента бухгалтерского консалтинга компании «ФБК»/

ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ: МЕТОДЫ УЧЕТА, ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

Методы учета готовой продукции зависят от целей ее использования предприятием: для продажи или для собственных нужд. Организация, которая использует готовую продукцию для собственных нужд, списывает стоимость этой продукции на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» или 10 «Материалы» в зависимости от того, в каком качестве она будет употреблена. В статье рассмотрены вопросы бухгалтерского учета готовой продукции, производимой для продажи.

Правила бухгалтерского учета готовой продукции установлены ПБУ 5/01¹ и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов² (далее — Методические указания). В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция — это часть материально-производственных запасов, являющаяся конечным результатом производственного цикла, т.е. активы, законченные обработкой или комплектацией, прошедшие проверку на соответствие технических и качественных характеристик условиям договора и оформленные приемо-сдаточной документацией, предназначенные для продажи.

ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

На предприятии информация о наличии и движении готовой продукции формиру-

ется по местам хранения и материально ответственным лицам. Учет готовой продукции ведется по укрупненным группам продукции:

- изделия основного производства;
- товары народного потребления;
- изделия, изготовленные из отходов;
- запасные части.

Далее готовая продукция предприятия учитывается по наименованиям с разделением по отличительным признакам: марки, артикулы, модели. Кроме того, готовая продукция учитывается в натуральных и стоимостных показателях. Натуральные показатели характеризуют вес, количество, площадь продукции. Стоимостным показателем произведенной готовой продукции является денежное выражение ее объема.

Для учета готовой продукции Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций³ предусмотрен счет 43 «Готовая продукция». В бухгалтерском учете готовая продукция

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

² Утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

³ Утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

может оцениваться одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Оценка готовой продукции *по фактической производственной себестоимости* применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производстве. Также этот вариант учета может использоваться при выпуске продукции небольшой номенклатуры.

Применение варианта оценки готовой продукции *по нормативной себестоимости* целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой выпускаемой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при ведении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Учет выпуска готовой продукции по фактической производственной себестоимости. Фактическая производственная себестоимость складывается из затрат, связанных с изготовлением готовой продукции в отчетном периоде. Определение затрат на производство готовой продукции включает в себя стоимостную оценку использованных природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т.д. В бухгалтерском учете предприятия делаются следующие проводки:

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — К 02 «Амортизация основных средств», 10, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспече-

нию» и т.д. — отражены расходы на изготовление готовой продукции;

Д 43 — К 20 — отражен выпуск готовой продукции в конце отчетного периода;

Д 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 43 — признана расходом отчетного периода себестоимость проданной готовой продукции.

При ведении аналитического учета готовой продукции по учетным ценам необходимо отражать в бухгалтерском учете отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной цены. В таком случае к счету 43 открывают два субсчета: «Учетная цена готовой продукции» и «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены».

Сумма отклонения фактической себестоимости от учетной цены распределяется между стоимостью проданной (отгруженной) готовой продукции и стоимостью ее остатков на складе для ежемесячного списания на счета бухгалтерского учета. Сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены рассчитывается по формуле

$$Об_{К43откл} = \left(\frac{С_{н43откл} + Об_{Д43откл}}{С_{н43уч} + Об_{Д43уч}} \times 100\% \right) \times Об_{К43уч},$$

где $Об_{К43откл}$ — сумма отклонений, приходящаяся на проданную (отгруженную) готовую продукцию в течение месяца (оборот по кредиту субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$С_{н43откл}$ — сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены по остатку готовой продукции на начало месяца (сальдо начальное субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$Об_{Д43откл}$ — сумма отклонения фактической себестоимости от учетной цены по готовой

продукции, поступившей на склад в течение месяца (оборот по дебету субсчета «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» счета 43);

$C_{н43уч}$ — остаток готовой продукции на складе на начало месяца по учетным ценам (сальдо начальное субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43);

$Об_{д43уч}$ — поступление готовой продукции на склад в течение месяца по учетным ценам (оборот по дебету субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43);

$Об_{к43уч}$ — стоимость проданной (отгруженной) готовой продукции (оборот по кредиту субсчета «Учетная цена готовой продукции» счета 43).

При ведении учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости с использованием учетных цен в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 43, субсчет «Учетная цена готовой продукции» — К 20, 23 — отражен выпуск продукции по учетным ценам;

Д 90-2 — К 43, субсчет «Учетная цена готовой продукции» — признана расходом отчетного периода себестоимость реализованной продукции по учетным ценам;

Д 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — К 20, 23 — списана положительная разница между фактической себестоимостью готовой продукции и учетной ценой в конце отчетного периода

или

Д 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — К 20, 23 — СТОРНО — списана отрицательная разница между фактической себестоимостью готовой продукции и учетной ценой в конце отчетного периода;

Д 90-2 — К 43, субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены» — списана на счет продаж сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены.

Учет выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости. При способе оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 20, 23 — К 02, 10, 70, 69 и т.д. — отражены расходы на изготовление готовой продукции;

Д 43 — К 40 — принята на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 90-2 — К 43 — списана нормативная (плановая) себестоимость проданной готовой продукции.

В конце каждого месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции:

Д 40 — К 20, 23 — отражена фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции.

Сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) распределяется между стоимостью проданной (отгруженной) готовой продукции и стоимостью ее остатков на складе для списания на счета бухгалтерского учета:

Д 90-2 — К 40 — списана положительная разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью готовой продукции

или

Д 90-2 — К 40 — списана отрицательная разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью готовой продукции.

Счет 40 ежемесячно закрывается, сальдо на конец отчетного месяца не имеет и в балансе не отражается.

ХРАНИЕНИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Передача готовой продукции на склад оформляется первичным документом, который подтверждает факт перехода объекта незавершенного производства в категорию готовой продукции, т.е. требованием-накладной (форма № М-11¹). Вся готовая продукция сдается под отчет материально ответственному лицу. Исключение допускается только для крупногабаритной продукции, которая не может быть сдана на склад из-за своих размеров.

При поступлении готовой продукции на склад на каждый номенклатурный номер изделий в бухгалтерии открываются карточки учета материалов по форме № М-17¹, которые под расписку выдаются материально ответственному лицу. По окончании рабочего дня кладовщик на основе первичных приходно-расходных документов записывает в карточках приход или расход готовой продукции и рассчитывает ее остаток. На основании данных, учтенных в карточках, на складах составляются оборотные или сальдовые ведомости готовой продукции, которые передаются в бухгалтерию.

ОТПУСК (ОТГРУЗКА) ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция, изготовленная для продажи и сданная из производства на склад, подлежит отпуску (отгрузке) покупателям. Методическими указаниями предложен

вариант оформления операции отпуска (отгрузки) унифицированным документом «Накладная на отпуск материалов на сторону» (форма № М-15¹). Основанием для выписки накладной являются условия договора с покупателями (договор купли-продажи, поставки, мены, комиссии и др.). В накладной указываются наименование, сорт, номенклатурный номер изделия, единица измерения, количество и стоимость.

Документ составляется в двух экземплярах, первый из которых передается получателю готовой продукции. Второй экземпляр накладной используется как оправдательный документ об отпуске готовой продукции кладовщиком, а также для отражения этой операции в карточках учета материалов. По данным сгруппированных первичных документов на отпуск (отгрузку) готовой продукции составляется регистр аналитического учета — ведомость продаж готовой продукции.

Важное условие договора с покупателями — момент перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю, поскольку от этого зависит отражение отгрузки готовой продукции в бухгалтерском учете. Если право собственности переходит к покупателю в момент отгрузки, в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90, субсчет 1 «Выручка» — отражена в бухгалтерском учете выручка от продаж готовой продукции;

Д 90-2 — К 43 — списана себестоимость готовой продукции.

Если договором поставки предусмотрены иные условия перехода права собственности (например, по моменту оплаты) либо по каким-то причинам нельзя признать выручку от продаж в момент отгрузки продукции, используется счет 45 «Товары отгру-

¹ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

женные». В бухгалтерском учете делается запись:

Д 45 — К 43 — отражена отгрузка по фактической или нормативной (плановой) себестоимости.

После выполнения всех условий, влияющих на признание выручки от продаж отгруженной продукции, она считается проданной. Отгруженная готовая продукция списывается на счета продаж поставщиком на дату признания выручки от продаж продукции в соответствии с ПБУ 9/99¹. В момент признания дохода производятся следующие бухгалтерские записи:

Д 62 — К 90-1 — отражена выручка от реализации готовой продукции;

Д 90-2 — К 45 — признана в составе расходов отчетного периода себестоимость отгруженной готовой продукции.

При использовании метода учета отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости необходимо распределить выявленную за отчетный период сумму отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции между объемом отгруженной продукции и ее остатками на складе. Расчет суммы данных отклонений производится по рассмотренной ранее формуле.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Инвентаризация готовой продукции производится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и обязательств². В ходе инвентаризации проверяется фактическое наличие готовой про-

дукции путем ее обязательного пересчета, перевешивания или перемеривания отдельно по каждому месту нахождения и материально ответственному лицу. Результаты заносятся в инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3³) по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и т.д.).

При обнаружении излишков готовой продукции соответствующая сумма приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и отражается как вне-реализационный доход предприятия:

Д 43 — К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — учтены на складе излишки готовой продукции.

При обнаружении недостачи готовой продукции, ее порчи в пределах норм естественной убыли соответствующие суммы относятся на издержки производства:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 43 — отражена недостача готовой продукции;

Д 20 — К 94 — списана недостача готовой продукции в пределах норм естественной убыли.

Суммы убыли готовой продукции сверх установленных норм списываются за счет виновных лиц:

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — К 94 — списана недостача на виновных лиц;

Д 70, 50 «Касса» — К 73-2 — восполнена недостача виновным лицом.

Если виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи продукции или

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

² Утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

³ Утверждена Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

ее порчи относятся на внереализационные расходы предприятия:

Д 91, субсчет 2 «Прочие расходы» — К 94 — списана недостача при отсутствии виновника или в случае решения суда об отказе во взыскании суммы убытка.

ОТРАЖЕНИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерском балансе стоимость готовой продукции указывается по статье «Готовая продукция и товары для перепродажи». В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации¹ готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Если в текущем учете готовая продукция отражается по фактической себестоимости, то и в балансе она отражается по фактической производственной себестоимости (дебетовый остаток счета 43). При отражении в учете выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости с ис-

пользованием счета 40 в балансе показывают нормативную (плановую) себестоимость готовой продукции.

Независимо от того, какой способ учета выпуска готовой продукции используется предприятием, для отражения в балансе выбирается наименьшая из двух оценок: фактическая, нормативная производственная себестоимость или рыночная стоимость готовой продукции.

По статье «Товары отгруженные» отражаются данные о фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости (согласно учетной политике организации) отгруженной готовой продукции в случае, когда право собственности на отгруженные продукцию, товары, работы, услуги по условиям договора купли-продажи, поставки и др. переходит к покупателю после их оплаты. Для расчета суммы по статье берется дебетовый остаток счета 45.

В пояснительной записке к балансу и отчету о прибылях и убытках отражаются:

- методы определения себестоимости продукции;
- способы распределения и списания отклонений;
- условия договоров, отличные от стандартных, или причины непризнания доходов в данном отчетном периоде. **НБУ**

¹ Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

ПО ВОПРОСАМ РАЗМЕЩЕНИЯ РЕКЛАМЫ В ИЗДАНИЯХ

«НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

«ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ»

«ВАШ НАЛОГОВЫЙ АДВОКАТ»

обращаться в РА «РеМаркИт» по тел.: (495) 363-94-58, 797-89-39, 332-35-34
или непосредственно в отдел рекламы ИД ФБК-ПРЕСС по тел.: (495) 737-53-53

Ю.Ю. ВОИСТИННЫХ /аттестованный аудитор/

ИСПРАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК И ИХ НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Ни один бухгалтер не застрахован от ошибок в процессе своей работы — от оформления первичных документов до составления отчетности. Рассмотрим виды ошибок, возникающих на каждом этапе ведения бухгалтерского учета, и способы их исправления.

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК...

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В зависимости от этапа учетного процесса (сбор, регистрация, обобщение информации), на котором возникают ошибки, их можно разделить на возникающие при составлении первичных документов, при отражении хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета и при составлении отчетности.

Обнаружить ошибку бухгалтер может самостоятельно (например, в результате проведения сверки с контрагентом или в процессе проведения арифметического контроля). Также ошибка может быть обнаружена аудиторами или налоговыми органами при проверке. Кроме того, бухгалтер может изменить свою первоначальную позицию относительно отражения операции в учете или ее документального оформления при появлении новых разъяснений упол-

номоченных органов. Рассмотрим, как исправить те или иные виды ошибок.

...в первичных документах

Первичными учетными документами должны оформляться все хозяйственные операции, проводимые организацией. Как правило, на этом этапе возникают такие ошибки: недочеты в оформлении, отсутствие необходимых документов, несоответствие документов унифицированным формам, отсутствие в документе необходимых реквизитов, установленных Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Исправляя ошибки в первичных учетных документах, необходимо помнить, что в соответствии с п. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете не допускается внесение исправлений в кассовые и банковские документы. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с остальными участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Если ошибка обнаружена на стадии составления документа с помощью средств вычислительной техники, документ может быть оперативно переделан. А вот при обнаружении в уже подписанном уполномоченными лицами документе (например, накладной) неверной суммы хозяйственной операции исправления вносятся *корректируемым* способом: неправильная сумма перечеркивается одной чертой так, чтобы можно было ее прочесть, а сверху вписывается правильная сумма. Рядом вносится запись «Исправлено», указывается дата исправления и ставятся подписи лиц, ранее подписавших данный документ.

...при отражении хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета

Здесь может возникнуть огромное количество ошибок: неверная корреспонденция счетов, иная сумма, ошибки в периодизации и пр. В зависимости от характера допущенной ошибки выбирается способ ее исправления (корректирующий, способ дополнительных бухгалтерских записей, метод «красного сторно»).

Способ *дополнительных бухгалтерских записей* можно использовать в ситуациях, когда уменьшена сумма операции, а корреспонденция бухгалтерских счетов не нарушена. На разницу между правильной суммой и суммой, отраженной в учете, делается дополнительная бухгалтерская запись.

Метод *«красного сторно»* используется в ситуациях, когда нарушена корреспонденция бухгалтерских счетов. Первоначальная запись в учете сторнируется (отражается с минусом), а вместо нее вносится правильная запись. Также этот метод применяется при завышении суммы операции, если корреспонденция счетов не нарушена. В таком случае на разницу между

правильной суммой и суммой, отраженной в учете, составляется сторнировочная бухгалтерская запись.

Помимо вида ошибки необходимо учитывать момент ее обнаружения, ведь от этого зависит, какой датой будут производиться исправления. Пунктом 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности¹ установлено, что при выявлении организацией неправильно отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены.

Пример 1. Контрагенту выставлены акт выполненных работ и счет-фактура от 30 апреля 2008 г. на общую сумму 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.).

В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — 1080 руб. — отражена выручка от выполнения работ;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 180 руб. — начислен НДС на сумму выручки.

В июне 2008 г. при сверке взаиморасчетов было обнаружено, что сумма отраженной в учете выручки занижена на 100 руб. Исправление данной ошибки необходимо отразить в учете в момент ее обнаружения.

В бухгалтерском учете делается запись:

Д 62 — К 90-1 — 100 руб. (1080 руб. — 1180 руб.) — отражена недостающая сумма выручки от выполнения работ.

Пример 2. На основании акта об оказании услуг и счета-фактуры поставщика от 15 января 2008 г. на общую сумму 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.) были отражены в учете расходы на рекламу реализуемых товаров.

¹ Утверждены приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

Д 91 «Прочие расходы» — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2000 руб. — отражены расходы на рекламу;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 60 — 360 руб. — учтен НДС по приобретенным услугам.

В марте 2008 г. было обнаружено, что расходы на рекламу классифицированы в учете неверно, поскольку в соответствии с ПБУ 10/99¹ затраты на рекламу относятся к расходам по обычным видам деятельности. Исправление данной ошибки необходимо отразить в учете в момент ее обнаружения.

В бухгалтерском учете делаются записи:

Д 91 — К 60 — 2000 руб. — исправлена некорректная запись по учету рекламных расходов;

Д 44 «Расходы на продажу» — К 60 — 2000 руб. — отражены в соответствии с ПБУ 10/99 расходы на рекламу.

Если ошибки в отражении хозяйственных операций отчетного года были обнаружены после его завершения, но до утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности, то исправления следует отражать в декабре того года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность (п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности). Таким образом, если ошибки, рассмотренные в примерах 1 и 2, будут обнаружены, допустим, в январе 2009 г., то их исправление нужно будет отразить теми же бухгалтерскими записями, но датировать их декабрем 2008 г.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета обна-

ружено после утверждения годовой бухгалтерской отчетности в соответствующем порядке. Ведь в таком случае исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год вносить нельзя.

Пунктом 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации² установлено, что изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествующим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. Для того чтобы показатели продаж отчетного года (выручка, себестоимость и др.) не были искажены, выявленные ошибки в отражении доходов и расходов отражаются всегда только как прочие доходы и расходы.

При выявлении дополнительных расходов, относящихся к предыдущему отчетному году, бухгалтерская отчетность за который утверждена в установленном порядке, организация должна признать убыток прошлых лет. Такие убытки отражаются на счете 91 и включаются в состав прочих расходов в отчете о прибылях и убытках текущего года на основании п. 11 ПБУ 10/99. Аналогичным образом отражаются дополнительные доходы, относящиеся к предыдущему отчетному году, бухгалтерская отчетность за который утверждена (п. 8 ПБУ 9/99³).

В свою очередь исправление ошибок по завышению расходов и занижению доходов необходимо отражать в учете и отчетности в качестве прочих доходов и прочих расходов соответственно.

² Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Пример 3. Ситуация та же, что и в примере 1, за исключением того, что ошибка обнаружена после утверждения отчетности за 2008 г. В таком случае в момент обнаружения ошибки необходимо будет сделать следующую запись в бухгалтерском учете:

Д 62 — К 91 — 100 руб. — отражена недостающая сумма выручки от выполнения работ.

Пример 4. Ситуация та же, что и в примере 2, за исключением того, что ошибка обнаружена после утверждения отчетности за 2008 г. В этом случае не будет необходимости вносить корректировочные бухгалтерские записи, ведь неверная классификация расходов не повлекла за собой искажения общей суммы финансового результата за 2008 г.

Пример 5. В июне 2008 г. (после утверждения отчетности за 2007 г.) был с опозданием передан в бухгалтерию акт ввода в эксплуатацию основного средства от 15 ноября 2007 г. Стоимость основного средства — 36 000 руб., срок полезного использования — 36 мес.

В момент обнаружения ошибки в учете необходимо сделать следующие записи:

Д 01 «Основные средства» — К 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 36 000 руб. — введено в эксплуатацию основное средство;

Д 91 — К 02 «Амортизация основных средств» — 1000 руб. ($36\,000 \text{ руб.} : 36 \text{ мес.} \times 1 \text{ мес.}$) — начислена амортизация за декабрь 2007 г.;

Д 20 «Основное производство» — К 02 — 6000 руб. ($36\,000 \text{ руб.} : 36 \text{ мес.} \times 6 \text{ мес.}$) — начислена амортизация за январь—июнь 2008 г.

Для обоснования внесения исправительных записей в учетные регистры составляется бухгалтерская справка, которая в таком случае выполняет роль первичного учетного документа, а значит, должна содержать все необходимые реквизиты, установленные Законом о бухгалтерском учете.

...при составлении отчетности

На этом этапе наиболее часто встречаются следующие ошибки: неверная классификация активов и обязательств (ошибочное распределение на долгосрочные и кратко-

срочные), неверное группирование доходов и расходов на относящиеся к обычным видам деятельности и прочим, а также несоответствие показателей разных форм отчетности. Исправлять ошибки в утвержденной годовой отчетности, как уже говорилось, нельзя. Но при составлении отчетности в следующем периоде нужно вспомнить о требовании сопоставимости, установленном п. 10 ПБУ 4/99¹. В соответствии с этим требованием в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие сравнить их с аналогичными данными за период, предшествующий отчетному.

Таким образом, просто перенести входящие остатки, в которых обнаружена неточность, в составляемую отчетность из отчетности предыдущего года нельзя. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных следует исправить исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Кроме того, описание каждого исправления данных предыдущего периода вместе с указанием причин таких исправлений необходимо привести в пояснительной записке:

Пример 6. В отчетности за 2006 г. остаток денежных средств по долгосрочному депозитному вкладу в банке был ошибочно отражен по строке «Денежные средства» бухгалтерского баланса на конец отчетного периода. В следующем году бухгалтер обнаружил данную ошибку, и в отчетности за 2007 г. депозитный вклад был отражен по строке «Долгосрочные финансовые вложения» баланса на конец отчетного периода в соответствии с п. 3 ПБУ 19/02².

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 утверждено приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

Для обеспечения сопоставимости данных отчетности сумму депозитов на начало 2007 г. необходимо также отразить по строке «Долгосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса, а информацию о данной корректировке отразить в пояснительной записке за 2007 г.

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Помимо бухгалтерского учета и отчетности обнаруженные ошибки могут также влиять на налогообложение. Налоговая отчетность корректируется иначе, чем бухгалтерская. При внесении исправлений в налоговую отчетность действует правило: ошибка исправляется в декларации того периода, в котором она совершена (ст. 54, 81 НК РФ). Исправление ошибки в налоговой отчетности в том периоде, когда она была обнаружена, допускается только в случаях, когда невозможно определить период совершения ошибки.

Привести пример такого случая достаточно сложно, ведь возникновение ошибки всегда связано с наличием (или отсутствием) первичного документа, одним из обязательных реквизитов которого является дата составления, которая, по сути, и представляет собой дату совершения ошибки, а в случае отсутствия первичных документов отражать операции ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете нельзя.

Таким образом, при обнаружении ошибки в налоговых расчетах необходимо сдать уточненную декларацию за тот период, в котором эта ошибка совершена. Также может возникнуть необходимость уплатить налог, если после внесения изменений возникло дополнительное налоговое обязательство.

При выявлении компанией ошибки, влияющей на исчисление НДС, помимо составления уточненной декларации может возникнуть необходимость внести исправления

в книгу покупок или продаж. Для этого следует оформить дополнительные листы книги покупок или продаж в соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость¹. Количество дополнительных листов, которые могут прилагаться к книге продаж или книге покупок за один налоговый период, так же как и количество уточненных деклараций, не ограничено.

Внесение исправительных проводок по начислению налогов производится на счетах бухгалтерского учета в том же порядке, что и исправление прочих ошибок в учете. Если ошибка в исчислении налога была обнаружена до окончания отчетного года, исправления вносятся в месяце обнаружения ошибки, а если после окончания отчетного года, но до утверждения годовой бухгалтерской отчетности — в декабре отчетного года. В обоих случаях дополнительно начисленные суммы налогов и других обязательных платежей отражаются по дебету счетов источников уплаты таких налогов в корреспонденции со счетом 68 или 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», а излишне начисленные суммы налогов сторнируются.

Если же ошибка была обнаружена после утверждения годовой отчетности, то доначисленные суммы налогов (суммы к уменьшению) следует отразить на счете 91 как прибыль или убыток прошлых лет в корреспонденции со счетом 68 или 69. Сумма доначисленного или уменьшенного налога на прибыль независимо от времени обнаружения ошибки отражается в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». НБУ

¹ Утверждены Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

К.В. ЛУНЯКИН /заместитель генерального директора ЗАО «Консалтинговая группа “Зеркало”»/

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРОВ В КРЕДИТ

Сейчас продажа товаров в кредит — очень распространенное явление на потребительском рынке. Это обусловлено тем, что при данном способе торговли покупатель товар получает сразу, а его стоимость выплачивает в течение нескольких месяцев или лет, что весьма привлекательно для потребителей. Рассмотрим порядок учета операций по реализации товаров в кредит у продавца.

На рынке потребительского кредитования существуют коммерческие и товарные кредиты. *Товарному* кредиту присущ признак возвратности, характерный для других заемных обязательств, в то время как по договору *коммерческого* кредита возникает обязанность одной из сторон оплатить поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги) и перечислить соответствующие проценты. Если реализуются товары, расчет за которые производится с отсрочкой платежа и уплатой процентов, то такая форма кредитования является коммерческим, а не товарным кредитом (письмо УМНС России по г. Москве от 30 октября 2003 г. № 24-11/60856).

ПРОДАЖА В КРЕДИТ С УЧАСТИЕМ БАНКА

Продажа в кредит с участием банка выгоднее тем, что деньги за проданный в кредит товар магазин получает сразу, хоть и за вычетом комиссии. Для реализации такой схемы магазину необходимо предварительно заключить с банком договор об организации безналичных расчетов. Оформлением самого кредита обычно занимается специалист банка или сотрудник магазина, прошедший обучение в банке. При продаже

товара в кредит фактически заключаются две сделки:

- между покупателем и банком — предоставление кредита;
- между покупателем и магазином — купля-продажа товара.

Поступление денег в магазин в счет оплаты товара в кредит с участием банка складывается из первоначального взноса, который покупатель уплачивает в кассу магазина (наличными или с использованием банковской карты), и оставшейся части стоимости проданного товара, на которую оформлен кредит. Эту сумму (за вычетом комиссионного вознаграждения) банк перечисляет на расчетный счет магазина.

Предоставить кредит может только банк или иная кредитная организация. Торговая сеть не вправе продать товар в кредит без посредничества банка. Для покупки товара покупатель заполняет анкету, которая вместе с ксерокопиями документов покупателя, а также одним из двух экземпляров кредитного договора отправляется в банк. Второй экземпляр договора остается у покупателя.

Отметим, что товар, приобретаемый в кредит, покупатель получает на руки лишь после подписания кредитного договора (ст. 819—821 ГК РФ), так как все риски,

связанные с невозвратом кредита, берет на себя банк. После заключения кредитного договора покупатель производит первоначальный взнос в кассу магазина и забирает 30% стоимости товара, но есть магазин, торгующие без первоначального взноса. Оставшаяся сумма перечисляет банк, с которым покупатель заключил кредитный договор (за минусом комиссии за расчетно-кассовое обслуживание). В дальнейшем покупатель рассчитывается по кредиту непосредственно с банком.

Согласно ст. 252 НК РФ расходы должны быть экономически обоснованы. Поэтому предприятию розничной торговли стоит в договоре об организации безналичных расчетов предусмотреть условие, что банк оказывает магазину услуги по расчетам с его покупателями в отношении товаров, проданных за счет потребительских кредитов банка. Тогда оплату услуг банка (комиссию за расчетно-кассовое обслуживание) можно будет учесть как расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ), или внереализационные расходы (подп. 15 п. 1 ст. 265 Кодекса). При этом в учетной политике следует зафиксировать выбранную группу учета расходов.

Приобретая товар в кредит, покупатель нит, обменять товар или предъявить претензий». В частности, покупатель может вернуть, обменять товар или предъявить претензии к его качеству.

Учитывая это, обратите внимание на один важный момент: на практике зачастую кредитный договор составляется таким образом, что купленный товар является залогом банка. В силу ст. 353 ГК РФ при смене собственника заложеного имущества все обязанности по залому переходят

к новому собственнику. Соответственно при возврате проданного товара, который является залогом, к магазину переходят все обязанности залогодателя. Одной из таких обязанностей может быть выплата

РЕАЛИЗАЦИЯ ТОВАРА В РАСПРОЧКУ (С ОТСРОЧКОЙ ПЛАТЕЖА)

Способ продажи товаров, когда кредит дает магазин, имеет свои плюсы и минусы. Преимуществами данного способа являются простота оформления и то, что магазину не придется выплачивать вознаграждение банку. Однако магазин берет на себя риск, что покупатель не вернет кредит, а также организовывает себя в оборотных средствах.

Самостоятельно продажу товаров в кредит магазин производит в рамках договора купли-продажи, т.е. никакого отдельного договора займа в данном случае не заключается. В договоре купли-продажи должно содержаться условие об отсрочке или рассрочке платежа. Так, в договоре купли-продажи с отсрочкой платежа обязательно указывается, что товар оплачивается через определенное время после его передачи покупателю, а в договоре с рассрочкой платежа — цена товара, порядок, сроки и размеры платежей за него.

С момента реализации покупателю товара в рассрочку (или с отсрочкой платежа) до полной его оплаты товар остается в залоге у продавца. Поэтому при нарушении сроков оплаты товара продавец может потребовать его возвратить. Однако и здесь есть исключение: если покупатель уже оплатил больше половины стоимости товара, то продавец не может требовать его возврата (ст. 488 и 489 ГК РФ).

Магазин может установить, что покупатель уплачивает проценты на сумму, соот-

ветствующую цене товара. Величина процентов и порядок их уплаты устанавливаются договором. Заметим, что если покупатель возвратит товар ненадлежащего качества, то продавец должен возместить ему не только сумму кредита, погашенную покупателем до момента возврата такого товара, но и уплаченные проценты (п. 5 ст. 24 Закона о защите прав потребителей).

Для оформления операций по реализации товаров в рассрочку или с отсрочкой платежа существуют специальные унифицированные формы. Если покупатель будет погашать кредит за счет удержаний из заработной платы, то ему необходимо представить в магазин справку для покупки товаров в кредит (форма № КР-1¹), выданную по месту работы или учебы. Пенсионерам такую справку выдают в территориальном управлении ПФР. Кроме того, покупатель оформляет в двух экземплярах поручение-обязательство (форма № КР-2¹). В нем указываются процент по кредиту, сумма ежемесячного взноса и дата погашения задолженности. Первый экземпляр пересылается в организацию, где работает покупатель, а второй остается в магазине. Тем покупателям, которые погашают кредит самостоятельно, поручение-обязательство выдает-ся на руки.

Товар передается покупателю на основании распоряжения (форма № КР-4¹). В нем перечисляются наименование, характеристика, цена и стоимость товара, который должен быть выдан. При получении товара покупатель расписывается в распоряжении и указывает в нем свои паспортные данные. Поступление денег в кассу за товары, проданные в кредит, учитываются в ведомости учета поступления денег в расчетную кассу

от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит (форма № КР-5¹).

ПРОДАЖА В КРЕДИТ И ЕНВД

В силу п. 2 ст. 346²⁶ НК РФ розничная торговля переводится на уплату ЕНВД. Для применения этой системы налогообложения имеет значение только факт ведения предпринимательской деятельности на основе договора розничной купли-продажи. Форма расчетов за товар и момент его оплаты покупателем не являются главными признаками для отнесения торговли к рознице (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 10 июля 2007 г. по делу № Ф04-4463/2007(35958-А46-7), ФАС Волго-Вятского округа от 2 июля 2007 г. по делу № А82-17411/2005-27, письмо Минфина России от 24 апреля 2007 г. № 03-11-05/80).

Таким образом, предпринимательская деятельность по реализации товаров на основании договоров розничной купли-продажи в кредит относится к розничной торговле (письмо Минфина России от 21 июня 2007 г. № 03-11-05/137). Значит, если этот вид деятельности переведен решениями органов местной власти на уплату единого налога на вмененный доход, организация розничной торговли, реализующая товары в кредит, должна использовать режим налогообложения в виде ЕНВД. Заметим, что проценты, которые магазин взимает с суммы предоставленного кредита, также облагаются единым налогом.

В то же время если магазин продает в кредит подакцизные товары (легковые автомобили, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), грузовые и специальные автомобили, прицепы, полуприцепы, прицепы-роспуски), то он не вправе применять систему налогообложения

¹ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132.

в виде единого налога на вмененный доход (ст. 346²⁷ НК РФ).

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Порядок отражения операций по реализации товаров в кредит в бухгалтерском учете зависит от того, кто предоставляет кредит на покупку — продавец или банк. Если кредит предоставляет магазин, для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров на условиях коммерческого кредита необходимо учитывать положения п. 6.2 и 12 ПБУ 9/99¹. Согласно п. 6.2 Положения при продаже товаров на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки или рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности, т.е. включая проценты за кредит, которые покупатель заплатит в качестве вознаграждения за пользование товаром.

На основании п. 12 ПБУ 9/99 одним из условий для учета выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на товар от продавца к покупателю. Напомним: право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Поэтому если право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи товара, то в бухгалтерском учете выручка отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» в корреспонденции со счетами 50 «Касса» (если предусмотрен первоначальный взнос) и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в части предоставленного покупателю кредита).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

Однако договором может быть предусмотрено, что право собственности на товар переходит к покупателю только после его оплаты. В этом случае стоимость товара до момента оплаты учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

Стоимость проданного товара отражают по кредиту счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж». В то же время проданный на условиях коммерческого кредита товар до его полной оплаты находится в залоге у продавца и его стоимость учитывают на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» по стоимости исходя из условий договора. Суммы обеспечений, учтенные на счете 008, списываются на дату полного погашения задолженности.

Пример 1. Организация розничной торговли, введенная на уплату ЕНВД, часть товаров реализует в кредит. Площадь торгового зала — 140 м².

В январе 2008 г. организация продала физическому лицу компьютер по цене 50 000 руб. с рассрочкой платежа. Покупная стоимость компьютера — 38 000 руб. По условиям договора первоначальный взнос составляет 20% стоимости товара, т.е. 10 000 руб. (50 000 руб. × 20%). На оставшуюся сумму в размере 40 000 руб. (50 000 руб. – 10 000 руб.) организация предоставила покупателю рассрочку платежа на 6 мес. с уплатой за весь срок 5% суммы предоставленного кредита, а именно 2000 руб. (40 000 руб. × 5%). Переход права собственности на товар наступает в момент передачи товара покупателю.

В 2008 г. значение коэффициента-дефлятора К1 равно 1,081². Величина К2 для розничной торговли составляет 1,0. Сумма ЕНВД за январь 2008 г. составит 40 861,8 руб. (1800 руб. × 140 м² × 1,081 × 1,0 × 15%).

В бухгалтерском учете организации депаются проводки:

² Приказ Минэкономразвития России от 19 ноября 2007 г. № 401.

Д 50 — К 90-1 — 10 000 руб. — получен первоначальный взнос от покупателя;

Д 62 — К 90-1 — 40 000 руб. — отражена задолженность покупателя в сумме предоставленного кредита;

Д 62 — К 90-1 — 2000 руб. — отражена сумма причитающихся к уплате процентов;

Д 008 — 50 000 руб. — отражена стоимость проданного компьютера, находящегося в залоге у организации розничной торговли;

Д 90-2 — К 41 — 38 000 руб. — списана покупная стоимость компьютера;

Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Единый налог на вмененный доход» — 40 861,8 руб. — начислен единый налог за январь 2008 г.;

ежемесячно в течение срока действия рассрочки платежа

Д 50 — К 62 — 6666,7 руб. (40 000 руб. : 6 мес.) — отражено поступление ежемесячного взноса за кредит;

Д 50 — К 62 — 333,3 руб. (2000 руб. : 6 мес.) — отражено поступление процентов;

после выплаты полной стоимости товара

К 008 — 50 000 руб. — списана стоимость компьютера, находившегося в залоге.

Если кредит предоставляет банк, то согласно положениям п. 3 и 12 ПБУ 9/99 организация-продавец на дату передачи товара покупателю признает выручку в размере полной стоимости проданного товара. Иными словами, выручка складывается из суммы, которую покупатель внес в кассу в качестве первоначального взноса, и величины дебиторской задолженности на оставшуюся часть стоимости товара. Выручку отражают по кредиту счета 90-1 в корреспонденции со счетами 50 (в части первоначального взноса) и 62 (в оставшейся части стоимости товара).

Сумма банковского вознаграждения не уменьшает выручку магазина. Это связано с тем, что комиссия банку относится к сфере обязательств фирмы-продавца и банка

и не касается обязательств продавца и покупателя. Поэтому в бухгалтерском учете дебиторская задолженность покупателя признается в полном объеме. В то же время признается и кредиторская задолженность магазина перед банком на сумму его вознаграждения. Соответственно в момент поступления на расчетный счет продавца от банка оставшейся части стоимости товара (за вычетом соответствующего вознаграждения) погашаются сразу две задолженности: дебиторская задолженность покупателя перед магазином и кредиторская задолженность магазина перед банком. Сумма банковской комиссии в бухгалтерском учете отражается в составе прочих расходов.

Пример 2. Магазин продает бытовую технику. Покупатель 1 марта 2008 г. выбрал понравившийся ему товар, числившийся в учете по стоимости 29 000 руб., продажная цена которого 38 000 руб., и в этот же день заполнил анкету и заключил договор с банком. Покупатель внес в кассу магазина первоначальный взнос в размере 30% суммы приобретаемого товара в размере 11 400 руб. По условиям договора между магазином и банком вознаграждение последнего составляет 2% стоимости покупки, т.е. 760 руб. (38 000 руб. × 2%). Эта сумма удерживается банком. Оставшаяся часть задолженности покупателя за товар была перечислена банком 4 марта.

В бухгалтерском учете магазина делаются проводки:

1 марта 2008 г.

Д 50 — К 90-1 — 11 400 руб. (38 000 руб. × 30%) — отражено поступление первоначального взноса за товар, т.е. отражена выручка, внесенная в кассу;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68, субсчет «Налог на добавленную стоимость» — 5797 руб. (38 000 руб. : 118% × 18%) — начислен НДС с полной стоимости проданного товара;

Д 62 — К 90-1 — 26 600 руб. (38 000 руб. – 11 400 руб.) — отражена выручка на сумму задолженности покупателя за товар;

Д 90-2 — К 41 — 29 000 руб. — списана учетная стоимость товара;

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 760 руб. — отражена кредиторская задолженность перед банком в части его вознаграждения;

4 марта 2008 г.

Д 51 «Расчетные счета» — К 62 — 25 840 руб. (26 600 руб. — 760 руб.) — поступили денежные средства от банка в оплату оставшейся части стоимости товара (за минусом вознаграждения);

Д 76 — К 62 — 760 руб. — отражено погашение обязательств магазина перед банком и покупателя перед магазином.

Как уже упоминалось, при применении ЕНВД поступление денежных средств в безналичном порядке также признается розничной торговлей и облагается единым на-

логом (письма Минфина России от 21 июня 2007 г. № 03-11-05/137, от 16 января 2006 г. № 03-11-04/3/14). Если же организация находится на общем режиме налогообложения, налоговый учет зависит от метода признания доходов и расходов.

Если организация применяет метод начисления, то операции по продаже товара в кредит с участием банка отражаются так же, как и в бухгалтерском учете, за исключением метода списания проданных товаров. Если же магазин признает доходы кассовым методом, то доход считается полученным в момент поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу. Однако сумма поступлений признается в полной стоимости погашенной задолженности, увеличенной на сумму удержанного банком вознаграждения. **НБУ**



ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Издательский дом «ФБК-ПРЕСС» представляет ежемесячный научно-практический журнал для главных бухгалтеров, аудиторов, юристов, финансовых директоров «**Финансовые и бухгалтерские консультации**».

На страницах журнала можно найти анализ арбитражной практики, комментарии к изменениям законодательства, рекомендации по применению российских и международных стандартов аудита, приведению российского бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Среди постоянных тем журнала: *налоги, учет, отчетность, аудит, управление финансами, типичные ошибки и способы их устранения, правовой практикум, налоговые споры, анализ хозяйственных ситуаций.*

В журнале также публикуются мнения признанных экспертов в области финансов, права, налогового планирования, учета и аудита.

Журнал «**Финансовые и бухгалтерские консультации**» выпускается с 1993 г., выходит один раз в месяц и распространяется *только* по подписке.

И Ю Л Ь
№ 14 [304]
2008

ДОКУМЕНТЫ НОМЕРА

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

www.fbk-press.ru
ИЗДАТЕЛЬСТВО
ФБК
ПРЕССА

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ФОРМЫ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПОРЯДКА ЕЕ ЗАПОЛНЕНИЯ¹

Приказ Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н

Зарегистрирован Минюстом России 2 июня 2008 г. № 11790

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

4.3. Подраздел 1.2 Раздела 1 Декларации заполняют только те налогоплательщики, которые исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль в соответствии с абзацами 2—6 пункта 2 статьи 286 Кодекса.

По строкам 120, 130, 140 отражаются суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в федеральный бюджет, и определяемые как одна треть суммы, указанной по строке 300 Листа 02. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода. Соответственно, первым, вторым и третьим сроком уплаты является последний день каждого из трех сроков уплаты ежемесячных авансовых платежей, приходящихся на квартал, следующий за отчетным (налоговым) периодом.

По строкам 220, 230, 240 отражаются суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, и определяемые как одна треть суммы, указанной по строке 310 Листа 02.

Сельскохозяйственные товаропроизводители показатели строк 120, 130, 140 и 220, 230, 240 подраздела 1.2 Раздела 1 (с кодом «2» по реквизиту «Признак налогоплательщика») определяют как одна треть сумм, указанных по строкам 300 и 310 Листа 02 (с кодом «2» по реквизиту «Признак налогоплательщика»). Показатели указанных строк подраздела 1.2 Раздела 1 с кодом «1» определяют в аналогичном порядке исходя из показателей строк 300 и 310 Листа 02 с кодом «1».

Резиденты особых экономических зон показатели строк 120, 130, 140 и 220, 230, 240 подраздела 1.1 Раздела 1, с кодом «1» по реквизиту «Признак налогоплательщика», определяют как одна треть сумм, указанных по строкам 300 и 310 Листа 02, с кодом «3» по реквизиту «Признак налогоплательщика».

Организацией, имеющей в своем составе обособленные подразделения, при представлении Декларации, в том числе по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений), суммы ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, указываются соответственно по строкам 220—240 и сумма их должна соответствовать строкам 120 или 121 Приложений № 5 к Листу 02.

4.4. Подраздел 1.3 Раздела 1 предназначен для указания сумм налога на прибыль, подлежащих зачислению в федеральный бюджет в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода по отдельным видам доходов, указанных в Листах 03, 04 Декларации.

4.4.1. В Подразделе 1.3 с видом платежа «1» по строке 010 отражается сумма налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации).

¹ Продолжение. Начало см.: НБУ, № 13 (303), 2008. — Прим. ред.

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

По реквизиту «Срок уплаты» указываются сроки уплаты в федеральный бюджет налога на прибыль, удержанного налоговым агентом при выплате дохода. Согласно пункту 4 статьи 287 Кодекса налог на прибыль уплачивается в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Соответственно, по указанному реквизиту указывается последний день срока уплаты налога на прибыль.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов) сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в указанные сроки, отражается по строкам 040. Сумма показателей данных строк должна соответствовать показателю строки 160 Раздела А Листа 03 Декларации.

Если количество сроков выплаты дивидендов превышает число соответствующих строк подраздела 1.3 Раздела 1 Декларации, то налоговый агент представляет необходимое количество страниц подраздела 1.3 Раздела 1.

4.4.2. В Подразделе 1.3 с видом платежа «2» по строке 010 отражается сумма налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов) (раздел Б Листа 03 с видами доходов «1» и «2»).

По строкам 040 отражается сумма налога на прибыль при выплате процентов частями. Сумма налога на прибыль, указанная в этих строках, должна соответствовать показателю строки 050 Раздела Б Листа 03 Декларации.

По реквизиту «Срок уплаты» указывается последний день срока уплаты налога на прибыль организаций в федеральный бюджет, удержанного налоговым агентом при выплате дохода.

В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с двух видов доходов, поименованных в Разделе Б Листа 03, в составе Декларации представляется соответствующее количество страниц подраздела 1.3 Раздела 1.

4.4.3. В Подразделе 1.3 с видом платежа «3» по строке 010 отражается сумма налога на прибыль, самостоятельно уплачиваемая организацией с доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года (с видами доходов «1» и «2» в Листе 04).

По реквизиту «Срок уплаты» указывается последний день срока уплаты налога на прибыль организаций с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), подлежащих налогообложению в соответствии с пунктом 4 статьи 284 Кодекса у получателя доходов.

Сумма показателей строк 040 должна соответствовать сумме показателей строк 080 Листа 04 для видов платежей «1» и «2».

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

4.4.4. В Подразделе 1.3 с видом платежа «4» по строке 010 отражается налог на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях).

По реквизиту «Срок уплаты» указывается последний день срока уплаты в федеральный бюджет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях) в соответствии с пунктом 1 статьи 287 Кодекса.

Сумма показателей строк 040 должна соответствовать показателю строки 080 Листа 04 с видом дохода «4».

4.5. В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с нескольких видов доходов, поименованных в Листе 04, в составе Декларации представляется соответствующее количество страниц подраздела 1.3 Раздела 1.

4.6. Сведения, указанные в Разделе 1 Декларации, в строке «Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю» подтверждаются подписями руководителя организации или представителя налогоплательщика (с учетом положений пункта 3.3 Раздела III настоящего Порядка) и проставляется дата подписания.

Раздел V. Порядок заполнения Листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» Декларации

5.1. По реквизиту «Признак налогоплательщика» указывается код «2», если Лист 02 Декларации составляется сельскохозяйственным товаропроизводителем, уплачивающим налог на прибыль по деятельности, связанной с реализацией произведенной им сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данной организацией собственной сельскохозяйственной продукции.

По реквизиту «Признак налогоплательщика» указывается код «3», если Лист 02 Декларации составляется резидентом особой экономической зоны по деятельности, связанной с включением организации в реестр резидентов особой экономической зоны.

Сельскохозяйственным товаропроизводителем и резидентом особой экономической зоны Лист 02 Декларации по иным видам деятельности составляется с указанием по реквизиту «Признак налогоплательщика» кода «1».

5.2. По строке 010 отражаются доходы от реализации, сформированные налогоплательщиком по данным налогового учета и указанные по строке 040 Приложения № 1 к Листу 02.

По строке 020 отражается общая сумма внереализационных доходов, учтенных за отчетный (налоговый) период в соответствии со статьей 250 Кодекса и указанных по строке 100 Приложения № 1 к Листу 02.

По строке 030 отражаются расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, сформированные в соответствии со статьями 252—264, 279 Кодекса и указанные по строке 130 Приложения № 2 к Листу 02.

По строкам 010, 030, 050 не учитываются доходы, расходы и убытки, отраженные в Листах 05 и 06 Декларации.

По строке 040 отражаются суммы внереализационных расходов, указанных по строке 200 Приложения № 2 к Листу 02, а также убытки, приравняемые к внереализационным расходам, и указанные по строке 300 Приложения № 2 к Листу 02 (статья 265 Кодекса).

По строке 050 отражаются суммы убытков, принимаемых для целей налогообложения с учетом положений статей 264¹, 268, 268¹, 275¹, 276,

279, 323 Кодекса и указанных по строке 360 Приложения № 3 к Листу 02».

По строкам 010—050 не указываются суммы полученных доходов в виде средств целевого финансирования, целевых поступлений и других доходов, указанных в статье 251 Кодекса, и произведенных за счет этих доходов расходов, которые учитываются отдельно от доходов и расходов от деятельности, связанной с производством и реализацией, и доходов и расходов от внереализационных операций.

По строке 060 отражается общая сумма прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных операций (строка 010 + строка 020 – строка 030 – строка 040 + строка 050).

5.3. По строке 070 указывается общая сумма доходов, исключаемых из прибыли, отраженной по строке 060 Листа 02. К таким доходам относятся, в частности:

- доходы по операциям с отдельными видами долговых обязательств, указанных в пункте 4 статьи 284 Кодекса;

- доходы от долевого участия в иностранных организациях, отражаемые в соответствии с пунктом 1 статьи 275 Кодекса и подпунктом 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса (строка 010 Листа 04 код «4»);

- часть положительного сальдо курсовых разниц, возникших в период с даты поступления иностранной валюты на счет организации и до даты принятия облигаций внутреннего государственного валютного займа III серии (ОВГВЗ III серии) к бухгалтерскому учету, в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги Российской Федерации соответствующего вида, полученные при новации, пропорционально их стоимости в совокупной стоимости государственных ценных бумаг Российской Федерации, полученных при новации ОВГВЗ III серии, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на 14 ноября 1999 года, согласно пункту 4 статьи 2 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации, 1992, № 11, ст. 525; 1993, № 4, ст. 118; Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 1, ст. 20; 1997, № 3, ст. 357; 1998, № 31, ст. 3819, ст. 3825; 1999, № 1, ст. 1; № 7, ст. 879; 2001, № 20, ст. 1973; № 33, ст. 3413) (далее — Закон Российской Федерации № 2116-1), исчисленная по приведенной ниже форме расчета;

- сумма положительного сальдо от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости, ранее включенное в налоговую базу по налогу на прибыль в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев ценных бумаг, полученных в результате новации государственных краткосрочных облигаций (ГКО), облигаций федерального займа (ОФЗ), ОВГВЗ III серии);

- сумма положительного сальдо курсовых разниц по ОВГВЗ III серии, приходящихся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев ценных бумаг, полученных в результате новации ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ III серии);

- часть процентного дохода, подлежащего исключению при погашении государственных ценных бумаг, полученных в результате новации, в пределах прибыли от погашения указанных ценных бумаг (для первичных владельцев ценных бумаг, полученных в результате новации ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ III серии);

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

— сумма прибыли, направляемая на покрытие убытка от реализации ценных бумаг, полученных в результате новации, отраженного по строке 040 Листа 05 с кодом «4». Направляемая на покрытие убытка прибыль отражается соответственно по строке 050 Листа 05 с кодом «4». Этот порядок также применяется профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не осуществляющими дилерскую деятельность и являющимися первичными владельцами ценных бумаг, полученных в результате новации;

— доходы, отраженные в пункте 1 статьи 3 Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2005, № 24, ст. 2312);

— доходы от долевого участия в других организациях, а также проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, налог с которых удержан налоговым агентом (источником выплаты дохода) по ставкам в соответствии со статьей 284 Кодекса (Лист 03).

Предусмотренный пунктом 4 статьи 2 Закона Российской Федерации № 2116-1 порядок определения налоговой базы по облигациям, полученным при новации государственных ценных бумаг (ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ), применяется первичными владельцами указанных облигаций до полного выбытия этих облигаций с баланса организаций (Федеральный закон № 110-ФЗ).

См. приложение «Расчет суммы».

Строку 080 заполняет только Центральный банк Российской Федерации. В ней указывается сумма прибыли, полученная Центральным банком Российской Федерации, которая облагается по налоговой ставке 0 процентов.

5.4. По строке 090 указывается сумма льгот, предусмотренных Законом Российской Федерации № 2116-1 и применяемых в соответствии со статьей 2 Федерального закона № 110-ФЗ, а также статьей 5 Федерального закона от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1999, № 23, ст. 2807; 2005, № 52, ст. 5575; № 30, ст. 3128) (далее — Федеральный закон № 104-ФЗ). В связи с этим по строке 090 отражается уменьшение прибыли на:

— прибыль, полученную предприятиями, указанными в абзаце десятом пункта 6 статьи 6 Закона Российской Федерации № 2116-1, до завершения реализации начатых и реализуемых на день вступления в силу Федерального закона № 110-ФЗ программ по ликвидации последствий радиационных катастроф;

— прибыль (освобождаемую от налогообложения в соответствии с абзацем четырнадцатым пункта 6 статьи 6 Закона Российской Федерации № 2116-1) до окончания осуществления целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами;

— прибыль, инвестируемую в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области (освобождаемую от налогообложения в соответствии со статьей 5 Федерального закона № 104-ФЗ).

5.5. По строке 120 показывается налоговая база, определяемая путем суммирования данных по строке 100 Листа 02 (за минусом суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период и указанной по строке 110 Листа 02), строке 100 Листов 05 и строке 530 Листа 06.

Если показатель по строке 120 имеет отрицательное значение, то он указывается со знаком минус («—») и при расчетах показателей строк 130, 180, 190 и 200 Листа 02 он учитывается как равный нулю.

Строки 130 и 170 заполняются организациями, относящимися к отдельным категориям налогоплательщиков, для которых законами субъектов Российской Федерации в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Кодекса снижена налоговая ставка в части сумм налога на прибыль, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

5.6. По строкам 140—170 указываются налоговые ставки в соответствии со статьями 284 и 288¹ Кодекса. Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, проставляют только налоговую ставку для исчисления налога на прибыль, подлежащего уплате в федеральный бюджет (строка 150).

По указанным строкам сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль, указывают налоговые ставки, установленные статьей 2¹ Федерального закона № 110-ФЗ.

5.7. По строке 190 налогоплательщики указывают сумму налога на прибыль, определяемую путем умножения размера налоговой базы на ставку налога на прибыль, указанных по строкам 120 и 150, соответственно.

По строке 200 сумма исчисленного налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, не имеющей обособленных подразделений, определяется путем умножения строк 120 и (или) 130 (налоговая база) на ставки налога на прибыль, действующие по месту нахождения налогоплательщика (строки 160 и (или) строки 170).

Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, исчисление налога на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации производят по отдельному расчету в Приложениях № 5 к Листу 02 в разрезе обособленных подразделений или групп обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации. По строке 200 указывается значение, определенное такими налогоплательщиками путем сложения данных о суммах исчисленного налога на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации из строк 070 Приложений № 5 к Листу 02 по каждому обособленному подразделению, по организации без входящих в нее обособленных подразделений или по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

5.8. По строкам 210—230 указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период. По строкам 210—230 указываются:

— организациями, уплачивающими ежемесячные авансовые платежи не позднее 28-го числа каждого месяца, с последующими расчетами в Декларациях за соответствующий отчетный период, — суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчет-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

ный период данного налогового периода, и суммы ежемесячных авансовых платежей, причитавшихся к уплате 28-го числа каждого месяца последнего квартала отчетного периода;

— организациями, уплачивающими ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, — суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период;

— организациями, уплачивающими авансовые платежи только по итогам отчетного периода, — суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период.

Организации, у которых выплаченная за пределами Российской Федерации сумма налога на прибыль зачтена в предыдущем отчетном периоде (строки 240—260) в установленном порядке в уплату налога на прибыль в Российской Федерации за указанный отчетный период, суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период (строки 210—230) уменьшают на сумму указанного зачтенного налога на прибыль.

Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, показатель строки 230 определяют в указанном выше в пункте 5.8 порядке. При этом сумма начисленных авансовых платежей в бюджет субъекта Российской Федерации в целом по организации должна быть равна сумме показателей строк 080 Приложений № 5 к Листу 02 по каждому обособленному подразделению, по организации без входящих в нее обособленных подразделений или по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

5.9. По строкам 240—260 указывается сумма налога на прибыль, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога на прибыль согласно порядку, установленному статьей 311 Кодекса.

5.10. По строке 270 сумма налога на прибыль к доплате в федеральный бюджет определяется в виде разницы строки 190 и суммы строк 220 и 250, если показатель строки 190 превышает сумму строк 220 и 250.

По строке 271 сумма налога на прибыль к доплате в бюджет субъекта Российской Федерации определяется в виде разницы строки 200 и суммы строк 230 и 260, если показатель строки 200 превышает сумму строк 230 и 260. При этом по организации, не имеющей обособленных подразделений, строки 270 и 271 должны соответствовать строкам 040, 070 подраздела 1.1 Раздела 1 Декларации.

По строке 280 сумма налога на прибыль к уменьшению в федеральный бюджет определяется в виде разницы суммы строк 220 и 250 и строки 190, если показатель строки 190 меньше суммы строк 220 и 250.

По строке 281 сумма налога на прибыль к уменьшению в бюджет субъекта Российской Федерации определяется в виде разницы суммы строк 230 и 260 и строки 200, если показатель строки 200 меньше суммы строк 230 и 260. При этом по организации, не имеющей обособленных подразделений, строки 280 и 281 равны соответственно строкам 050 и 080 подраздела 1.1 Раздела 1 Декларации.

Организации, имеющие обособленные подразделения, сумму налога на прибыль к доплате или к уменьшению в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения этих обособленных подразделений исчисляют в Приложениях № 5 к Листу 02 и отражают по соответствующим строкам Листа 02.

5.11. По строкам 290—310 указывается сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за отчетным периодом, за который представлена Декларация.

Сумма платежей по строке 290 определяется как разница между суммой исчисленного налога на прибыль за отчетный период, отраженной по строке 180, и суммой исчисленного налога на прибыль, указанной по такой же строке Листа 02 Декларации за предыдущий отчетный период. Если такая разница отрицательна или равна нулю, то ежемесячные авансовые платежи не осуществляются. Показатель строки 290 равен сумме показателей строк 120, 130, 140, 220, 230, 240 подраздела 1.2 Раздела 1.

Например, в Декларации за 9 месяцев по строке 290 указывается сумма ежемесячных авансовых платежей на IV квартал, исчисленная как разность строки 180 Декларации за 9 месяцев и строки 180 Декларации за I полугодие. В этом же размере уплачиваются авансовые платежи в первом квартале следующего налогового периода.

В Декларации за первый квартал по строке 290 указывается сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате во втором квартале. Сумма ежемесячных авансовых платежей будет равна сумме исчисленного налога по строке 180 Декларации за первый квартал.

По строкам 300 и 310 указываются суммы ежемесячных авансовых платежей в федеральный бюджет и в бюджет субъекта Российской Федерации, которые рассчитываются аналогично расчету показателя по строке 290. По срокам уплаты ежемесячные авансовые платежи в указанные уровни бюджетов распределяются равными долями в размере одной трети суммы платежа на квартал. Если сумма платежа не делится по трем срокам уплаты без остатка, то остаток прибавляется к ежемесячному авансовому платежу по последнему сроку уплаты.

Организации, у которых выплаченная за пределами Российской Федерации сумма налога на прибыль зачтена в отчетном (налоговом) периоде в установленном порядке в уплату налога на прибыль в Российской Федерации, сумму ежемесячных авансовых платежей исчисляют в указанном выше в пункте 5.11 порядке и отражают по строкам 290—310 в полном объеме.

По организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения, сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения этих обособленных подразделений, определяется в указанном выше порядке в целом по организации и должна быть равна сумме строк 120 и 121 Приложений № 5 к Листу 02.

Строки 290—310 не заполняются:

- в Декларации за налоговый период;
- организациями, уплачивающими только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода в соответствии с пунктом 3 статьи 286 Кодекса;
- налогоплательщиками, перешедшими на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли согласно пункту 2 статьи 286 Кодекса.

5.12. Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

сельскохозяйственной продукции, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие налог на прибыль, отдельно заполняют Лист 02 (код «2» по реквизиту «Признак налогоплательщика») по деятельности, связанной с реализацией произведенной указанными организациями сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, и отдельно Лист 02 по иным видам деятельности, осуществляемым указанными организациями (код «1» по реквизиту «Признак налогоплательщика»).

В аналогичном порядке заполняются Листы 02 резидентами особых экономических зон. При этом Лист 02 по иным видам деятельности с кодом «1» по реквизиту «Признак налогоплательщика» резидентами особых экономических зон заполняется только по строку 200 включительно. Показатели строк 180, 190, 200 Листа 02 с кодом «1» включаются в показатели таких же строк Листа 02 с кодом «3».

Раздел VI. Порядок заполнения Приложения № 1 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» Декларации

6.1. По строке 010 отражается общая сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии со статьями 249, 250 Кодекса.

По строке 010 банки отражают сумму доходов, предусмотренных статьями 249 Кодекса, с учетом положений статьи 290 Кодекса.

Страховые организации отражают сумму доходов, предусмотренных статьями 249 Кодекса, с учетом положений статьи 293 Кодекса.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки) отражают сумму доходов, предусмотренных статьями 249, 298 Кодекса.

По данной строке профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, отражается выручка от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) ценных бумаг, определяемая в соответствии с пунктами 2, 5, 6 и 11 статьи 280 Кодекса. Листы 05 такими организациями не заполняются.

По этой строке профессиональными участниками рынка ценных бумаг (включая банки), осуществляющими дилерскую деятельность, также отражается выручка от реализации (погашения) ценных бумаг, полученных в результате новации.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки), не осуществляющие дилерскую деятельность, по данной строке отражают выручку по одному из видов ценных бумаг (в том числе полученных в результате новации), определенному в соответствии с учетной политикой организации (пункт 8 статьи 280 Кодекса). Выручка по операциям с ценными бумагами (в том числе полученными в результате новации) по другому виду ценных бумаг отражается в соответствующем листе Декларации (Лист 05).

По строкам 011—030 приводятся данные о выручке по отдельным видам операций.

Строки 020—022 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг.

По строке 020 показывается выручка от реализации (выбытия, в т.ч. погашения) ценных бумаг, с учетом положений пунктов 5 и 6 статьи 280 Кодекса.

По строке 021 указывается сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг.

По строке 022 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, определяемое в соответствии с пунктом 6 статьи 280 и статьей 40 Кодекса.

В случае, если фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг удовлетворяет условиям, предусмотренным подпунктами 1 и (или) 2 пункта 6 и последним абзацем пункта 6 статьи 280 Кодекса, то строка 022 не заполняется.

По строке 023 показывается выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса с учетом положений статьи 268¹ Кодекса.

6.2. При заполнении строки 100 налогоплательщики отражают внереализационные доходы, сформированные в соответствии со статьей 250 Кодекса, в частности:

— проценты, полученные (начисленные) по государственным и муниципальным ценным бумагам, другим эмиссионным ценным бумагам на дату выплаты эмитентом процентного (купонного) дохода или дату реализации ценных бумаг или последнюю дату отчетного периода и облагаемые по ставкам, установленным пунктами 1, 4 статьи 284 Кодекса (статьи 271, 273, 281, 328 Кодекса);

— проценты, полученные (начисленные) по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги) при нахождении долговых обязательств у налогоплательщика (статьи 271, 273, 328 Кодекса). По этой строке, кроме процентов, полученных (начисленных) по процентному векселю, также отражаются полученные (начисленные) проценты в виде дисконта по дисконтному векселю;

— доходы от долевого участия в других организациях, а также купонный (процентный) доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, налог по которым удерживается у источника выплаты. Данные формируются на основании налогового учета;

— банки, страховые организации, кроме того, по данной строке отражают внереализационные доходы, предусмотренные статьями 290, 293 Кодекса, не учтенные в доходах от реализации. По данной строке отражаются, в частности, доходы банков от операций купли-продажи иностранной валюты;

— доходы, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (статьи 250, 301, 303—305, 326 Кодекса), а также по операциям хеджирования;

— доходы банков, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (абзац 2 пункта 5 статьи 304 Кодекса), базисным активом которых является иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

Показатель по строке 100 должен быть больше или равен сумме строк 101, 102 и 103.

6.3. По строке 200 указывается сумма доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

**Раздел VII. Порядок заполнения Приложения № 2 к Листу 02
«Расходы, связанные с производством и реализацией,
внереализационные расходы и убытки, приравняемые
к внереализационным расходам» Декларации**

7.1. Строка 010 заполняется организациями, осуществляющими производство товаров, выполнение работ, оказание услуг.

По строке 010 или 040 (в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения):

— банки отражают сумму расходов, предусмотренных статьей 253 Кодекса с учетом положений статьи 291 Кодекса;

— страховые организации отражают сумму расходов, предусмотренных статьей 253 Кодекса с учетом положений статьи 294 Кодекса;

— профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки) отражают сумму расходов, предусмотренных статьей 253 Кодекса с учетом положений статьи 299 Кодекса.

По данным строкам профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки), осуществляющие дилерскую деятельность, отражают расходы от операций по приобретению и реализации или иному выбытию ценных бумаг (в том числе погашению). Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки), не осуществляющие дилерскую деятельность, отражают по этой строке расходы от операций по приобретению и реализации или иному выбытию (в том числе погашению) одного вида ценных бумаг в соответствии с выбранным налогоплательщиком способом определения налоговой базы (пункт 8 статьи 280 Кодекса). Расходы, указанные в настоящем абзаце, формируются с учетом требований статей 280, 329 Кодекса;

— негосударственные пенсионные фонды отражают расходы, связанные с обеспечением уставной деятельности.

Строки 010—030 не заполняют организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов.

Строка 020 заполняется организациями, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю (за исключением организаций, реализующих товары собственного производства). По строке 030 такие организации указывают стоимость реализованных покупных товаров.

По строке 040 организации, применяющие метод «по начислению», отражают расходы, относящиеся к косвенным расходам, в соответствии со статьей 318 Кодекса.

Организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов, по строке 040 отражают расходы, признаваемые в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии со статьей 273 Кодекса.

Показатель по строке 040 должен быть больше или равен сумме строк 041, 042, 044, 045, 046, 047.

По строке 041 указываются суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением единого социального налога (в том

числе относящегося к косвенным расходам), а также налогов, перечисленных в статье 270 Кодекса.

По строкам 042, 043 указываются расходы, учитываемые в порядке, установленном статьей 262 Кодекса.

Строка 044 заполняется организациями, предусмотревшими в учетной политике для целей налогообложения включение в состав расходов отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 Кодекса.

По строке 045 показываются суммы расходов, осуществленных налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, и принятые для целей налогообложения в порядке, установленном подпунктом 38 пункта 1 статьи 264 Кодекса.

По строке 046 показываются расходы налогоплательщиков-общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов в порядке, установленном подпунктом 39 пункта 1 статьи 264 Кодекса.

При заполнении строк 045 и 046 декларации следует иметь в виду, что расходы, указанные в подпунктах 38 и 39 пункта 1 статьи 264 Кодекса, не могут быть включены в расходы, связанные с производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими организациями инвалидов, а также с оказанием посреднических услуг, связанных с реализацией таких товаров, минерального сырья и полезных ископаемых.

По строке 047 показываются расходы на приобретение права на земельные участки и на приобретение права на заключение договоров аренды земельных участков, указанных в пунктах 1 и 2 статьи 264¹ Кодекса, и признаваемые прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией, учитываемыми в текущем отчетном (налоговом) периоде в порядке, предусмотренном пунктами 3 и 4 статьи 264¹ Кодекса.

По строкам 048—051 приводится расшифровка указанных по строке 047 расходов в зависимости от способа признания их в целях налогообложения.

По строке 055 указывается стоимость приобретения (создания) реализованных имущественных прав, кроме долей, паев.

По строке 060 показывается цена приобретения (создания) реализованного прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества), доходы от которого отражены по строке 014 «Выручка от реализации прочего имущества» Приложения № 1 к Листу 02, полученные в отчетном (налоговом) периоде, а также расходы, связанные с его реализацией.

По строке 061 указывается стоимость чистых активов предприятия, реализованного налогоплательщиком как имущественный комплекс.

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

Строки 070 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг и отражают расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) реализованных (выбывших) ценных бумаг, с учетом положений статьи 40 Кодекса.

По строке 090 показываются суммы убытков предыдущих налоговых периодов по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, которые могут быть учтены в течение 10 лет в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности, в соответствии со статьей 275¹ Кодекса.

По строке 100 показывается соответствующая текущему отчетному (налоговому) периоду сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, признаваемая прочими расходами текущего периода в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 268 Кодекса, и учтенная ранее по строке 060 Приложения № 3 к Листу 02.

По строке 110 показывается сумма убытка от реализации права на земельный участок, признаваемая прочими расходами налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде в соответствии с подпунктом 3 пункта 5 статьи 264¹ Кодекса.

По строке 120 показывается сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода и исчисленная в порядке, установленном подпунктом 1 пункта 3 статьи 268¹ Кодекса.

По строке 131 отражается сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период, как по основным средствам, в том числе по амортизируемым основным средствам, выделенным в отдельную амортизационную группу амортизируемого имущества, так и по нематериальным активам, независимо от того, учтено ли подобное имущество на последний день отчетного (налогового) периода.

7.2. Строка 200 заполняется организациями вне зависимости от применяемого метода определения выручки от реализации. При этом организации, применяющие кассовый метод, по данной строке отражают показатели при наличии фактически понесенных расходов. Показатель по строке 200 должен быть больше или равен сумме строк с 201 по 205.

Банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и страховые организации по строке 200 отражают внереализационные расходы, предусмотренные статьями 265, 266, 269, 291, 292, 294, 299, 300, 328 Кодекса, не учтенные в расходах, отражаемых по строкам 010 или 020 Приложения № 2 к Листу 02, уменьшающих доходы от реализации.

В частности, по данной строке при реализации или ином выбытии (в том числе погашении) ценных бумаг отражается процентный доход по ценным бумагам, кроме государственных или муниципальных ценных бумаг, ранее учтенный по строке 100 Приложения № 1 к Листу 02 Декларации. Указанный процентный доход отражается по строке 200 Приложения № 2 к Листу 02 Декларации или по строке 010 Листа 05 Декларации в составе выручки от реализации ценных бумаг или дохода от иного выбытия (в том числе погашения).

По данной строке отражаются также расходы банков от операций купли-продажи валюты.

Кроме того, по строке 200 налогоплательщики указывают расходы, понесенные по операциям с финансовыми инструментами срочных сде-

лок, обращающимися на организованном рынке (статьи 265, 301, 303—305, 326 Кодекса), а также по операциям хеджирования.

В строку 200 включаются расходы банков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (абзац 2 пункта 5 статьи 304 Кодекса), базисным активом которых является иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

По строке 202 отражаются расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, произведенные налогоплательщиками — общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников организации составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда не менее 25 процентов, в соответствии со статьей 267¹ Кодекса.

По строке 203 показывается убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода в соответствии с пунктом 2 статьи 279 Кодекса.

По строке 204 показываются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

По строке 205 отражаются расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

7.3. По строке 301 не подлежат отражению расходы, относящиеся к предыдущим отчетным (налоговым) периодам вне зависимости от периода получения (обнаружения) подтверждающих эти расходы документов, составленных в предыдущих отчетных (налоговых) периодах. Сумма строк 301 и 302 должна быть меньше или равна показателю по строке 300.

**Раздел VIII. Порядок заполнения Приложения № 3 к Листу 02
«Расчет суммы расходов, финансовые результаты по которым
учитываются при налогообложении прибыли с учетом
положений статей 264¹, 268, 268¹, 275¹, 276, 279, 323 Кодекса
(за исключением отраженных в Листе 05)» Декларации**

8.1. По строкам 010—060 Приложения № 3 к Листу 02 показываются данные по операциям реализации амортизируемого имущества с учетом особенностей, предусмотренных для амортизируемого имущества статьями 268, 323 Кодекса.

По строке 030 показывается общая сумма выручки от реализации амортизируемого имущества, учитываемая в соответствии со статьей 249 Кодекса.

По строке 040 показывается остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией, доходы от реализации которого отражены по строке 030 «Выручка от реализации амортизируемого имущества».

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н

По строке 050 указывается прибыль, а по строке 060 — убыток от реализации амортизируемого имущества. При этом результаты от реализации амортизируемого имущества, согласно положениям статьи 323 Кодекса, формируются отдельно.

8.2. По строкам 070—170 Приложения № 3 к Листу 02 показываются данные по операциям, связанным с реализацией права требования с учетом особенностей определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требований, установленным статьей 279 Кодекса.

По строкам 070, 100, 110 отдельно указывается, соответственно, выручка от реализации права требования при его реализации как финансовой услуги (пункт 3 статьи 279 Кодекса); выручка от реализации права требования до наступления срока платежа (пункт 1 статьи 279 Кодекса); выручка от реализации права требования после наступления срока платежа (пункт 2 статьи 279 Кодекса).

По строке 090 показывается убыток от реализации права требования как реализации финансовой услуги.

По строке 140 указывается размер убытка, полученного от реализации права требования до наступления срока платежа в пределах суммы процентов, исчисленных в соответствии с пунктом 1 статьи 269 Кодекса.

По строке 150 показывается отрицательная разница (убыток) от реализации права требования до наступления срока платежа, определенная налогоплательщиком в соответствии с пунктом 1 статьи 279 Кодекса (строка 120 — строка 100 — строка 140, если строка 120 > строки 100).

По строке 160 показывается отрицательная разница (убыток), полученная налогоплательщиком при уступке права требования после наступления срока платежа в соответствии с пунктом 2 статьи 279 Кодекса (строка 130 — строка 110, если строка 130 > строки 110).

Показатель строки 170 включается в строку 200 Приложения № 2 к Листу 02 Декларации.

8.3. По строкам 180—201 показываются данные по операциям, связанным с деятельностью объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы. Отдельно указывается выручка по указанной деятельности, расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами.

По строке 200 указывается сумма убытков текущего отчетного (налогового) периода по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы.

По строке 201 указывается сумма убытков, включенная в строку 200, но не признаваемая для целей налогообложения в текущем налоговом периоде по причине невыполнения условий, предусмотренных статьей 275¹ Кодекса.

8.4. По строкам 210—230 указываются данные по определению налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом в соответствии с требованием статьи 276 Кодекса. По данным строкам не указываются данные по доверительному управлению ценными бумагами и негосударственными пенсионными фондами от размещения пенсионных резервов.

По строке 210 указываются доходы учредителя доверительного управления, полученные в рамках договора доверительного управления в соответствии с пунктом 3 статьи 276 Кодекса, независимо от того, являют-

ся ли они для него выручкой от реализации или внереализационными доходами.

По строке 220 указываются расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего) в соответствии с пунктом 3 статьи 276 Кодекса, независимо от того, являются ли они для учредителя расходами, связанными с производством или внереализационными расходами.

По строке 230 показывается сумма убытков, полученных в отчетном (налоговом) периоде от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемых для целей налогообложения у учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления в соответствии с пунктом 4 статьи 276 Кодекса.

8.5. По строкам 240—260 показываются данные по операциям, связанным с реализацией прав на земельные участки, результаты которых учитываются в целях налогообложения в соответствии с пунктом 5 статьи 264¹ Кодекса. При получении убытка от реализации права на земельный участок сумма убытка указывается по строке 260. Убыток определяется по каждому земельному участку отдельно.

8.6. По строкам 270—290 указываются данные от реализации долей, паев участником, пайщиком организаций в соответствии со статьей 268 Кодекса.

8.7. По строкам 300—330 отражаются данные по операциям приобретения предприятия как имущественного комплекса.

По строке 320 указывается величина превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов, то есть надбавка к цене, признаваемая расходом и учитываемая в целях налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 268¹ Кодекса (строка 320 = строка 300 – строка 310, если строка 300 больше строки 310).

По строке 330 указывается величина превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его покупки, то есть скидка, признаваемая доходом и учитываемая в целях налогообложения в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 268¹ Кодекса (строка 330 = строка 310 – строка 300, если строка 310 больше строки 300).

8.8. По строке 340 отражается суммарный показатель всей выручки по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 Декларации.

8.9. По строке 350 указывается суммарный показатель расходов по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 Декларации, принимаемых в уменьшение налоговой базы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

8.10. По строке 360 указывается суммарный показатель убытков по операциям, отраженным в Приложении № 3 к Листу 02 Декларации, восстановленных для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Раздел IX. Порядок заполнения Приложения № 4 к Листу 02 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу» Декларации

9.1. По строке 010 Приложения № 4 к Листу 02 указывается остаток непогашенного убытка на начало налогового периода, который состоит

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

из остатка непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 года, и непогашенного убытка, полученного после 1 января 2002 года.

По строке 020 указывается сумма остатка непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 года, в которую включаются:

— сумма непогашенного убытка прошлых налоговых периодов (1997—2000 гг.) по состоянию на 1 января 2001 года;

— сумма убытка за 2001 год, но не выше суммы убытка, числящегося по состоянию на 1 июля 2001 года.

Определение суммы убытка, полученного до 1 января 2002 года, производится в соответствии с Законом Российской Федерации № 2116-1.

В сумме убытка, полученного после 1 января 2002 года (строка 030), показываются убытки, исчисленные в соответствии со статьей 283 Кодекса с разбивкой по годам их образования (строки с 040 по 130).

9.2. По строке 140 указывается налоговая база, которая используется при расчете суммы убытка предыдущих налоговых периодов, уменьшающей налоговую базу текущего налогового периода. Показатель по строке 140 определяется как сумма показателей, отраженных по строке 100 Листа 02, строке 100 Листов 05 и строке 530 Листа 06. При этом показатели Листов 05 и 06 учитываются по данной строке в части, не использованной на погашение убытка.

По строке 150 указывается сумма убытка, на которую налогоплательщик уменьшает налоговую базу текущего налогового периода. Показатель по строке 150 переносится в строку 110 Листа 02 Декларации.

9.3. Строки 160—180 заполняются при составлении Декларации за налоговый период.

Если в истекшем налоговом периоде, за который представлена Декларация, получен убыток (строка 060 Листа 02 с учетом корректировки на положительную величину показателей строк 100 Листов 05 и строки 530 Листа 06), то остаток непогашенного убытка на конец налогового периода (строка 160) включает показатель по строке 010 и сумму убытка истекшего налогового периода.

Остаток непогашенного убытка на конец налогового периода (строки 160—180) переносится в строки 010—130 расчета, представляемого за отчетный (налоговый) период следующего года. При этом сумма убытка истекшего налогового периода указывается последней в перечне лет, за которые получены убытки.

По строке 170 остаток непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 года, определяется как разность строк 020 и 150, но при этом показатель по строке 150 принимается в сумме, не превышающей строку 020.

По строке 180 остаток непогашенного убытка, полученного после 1 января 2002 года, определяется как разность строки 160 и строки 170.

9.4. При расчете суммы убытка или части убытка, уменьшающей налоговую базу за отчетный (налоговый) период, сельскохозяйственные товаропроизводители отдельно учитывают убыток, полученный по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции.

Указанные организации при расчете суммы убытка или части убытка заполняют Приложение № 4 к Листу 02 с кодом «2» по реквизиту «Признак налогоплательщика».

**Раздел X. Порядок заполнения Приложения № 5 к Листу 02
«Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль
в бюджет субъекта Российской Федерации организацией,
имеющей обособленные подразделения» Декларации**

10.1. Приложение № 5 к Листу 02 заполняется налогоплательщиком по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению, включая закрытые в текущем налоговом периоде, или группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации. Количество расчетов зависит от количества обособленных подразделений или групп обособленных подразделений.

10.2. Строка 030 заполняется на основании данных строки 120 Листа 02 Декларации.

При закрытии обособленных подразделений (группы обособленных подразделений) в течение налогового периода в Декларациях за последующие после закрытия отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 031 указывается налоговая база в целом по организации без учета налоговой базы, приходящейся на закрытые обособленные подразделения. Разность между показателями строк 030 и 031 должна соответствовать сумме показателей по строкам 050 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен» по закрытым обособленным подразделениям.

По строке 040 указывается доля налоговой базы по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению или группе обособленных подразделений, определяемая в порядке, установленном статьями 288 и 311 Кодекса.

Данные строки 050 определяются путем умножения показателя строки 030 (или строки 031 при наличии у организации закрытых обособленных подразделений) на данные строки 040.

10.3. По строке 060 Приложений № 5 указываются налоговые ставки налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в которых расположены организация и ее обособленные подразделения.

10.4. Показатели строки 070 определяются путем умножения данных строки 050 на строку 060. Сумма строк 070 Приложений № 5 по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) переносится в строку 200 Листа 02.

10.5. По строке 080 по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период. Начисленными суммами в течение отчетного (налогового) периода:

— для организации, уплачивающей авансовые платежи только по итогам отчетного периода, является сумма исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период (строка 070 Приложения № 5 к Листу 02);

— для организации, уплачивающей ежемесячные авансовые платежи не позднее 28-го числа каждого месяца, с последующими расчетами в Декларациях за соответствующий отчетный период, является сумма исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период данного налогового периода (строка 070

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

Приложения № 5 к Листу 02), и сумма ежемесячных авансовых платежей, причитавшихся к уплате не позднее 28-го числа каждого месяца последнего квартала отчетного периода (строка 120 Приложения № 5 к Листу 02);

— для организации, уплачивающей ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, является сумма исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период (строка 070 Приложения № 5 к Листу 02).

В показатель по строке 080 также включается часть авансовых платежей, указанных в абзаце пятом пункта 5.8 настоящего Порядка.

Сумма строк 080 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации должна быть равна сумме, отраженной по строке 230 Листа 02.

10.6. Строки 090 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации заполняются в случае наличия суммы налога на прибыль, выплаченной за пределами Российской Федерации и засчитываемой в уплату налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации в соответствии со статьей 311 Кодекса.

Сумма налога на прибыль, засчитываемая в уплату налога на прибыль, распределяется между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта Российской Федерации исходя из удельного веса суммы налога на прибыль в указанные бюджеты (строки 190 и 200 Листа 02) в общей сумме налога на прибыль (строка 180 Листа 02).

Исчисленная сумма налога на прибыль за отчетный (налоговый) период в бюджеты субъектов Российской Федерации, уплачиваемая организацией по месту своего нахождения без входящих в нее обособленных подразделений и по месту нахождения обособленных подразделений (группе обособленных подразделений), подлежит уменьшению на часть суммы налога на прибыль, выплаченной за пределами Российской Федерации, в следующем порядке.

Часть суммы налога на прибыль, на которую уменьшается налог на прибыль, причитающийся к уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации за отчетный (налоговый) период, определенная в указанном выше порядке, распределяется между организацией без входящих в нее обособленных подразделений и обособленными подразделениями (группе обособленных подразделений) исходя из доли налоговой базы, указанной в строке 040 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период.

На указанные суммы, распределенные между организацией без входящих в нее обособленных подразделений и обособленными подразделениями (группе обособленных подразделений), уменьшаются суммы налога на прибыль, исчисленные за отчетный (налоговый) период согласно Приложениям № 5 к Листу 02 Декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период, отраженные по строке 070. Одновременно уменьшаются данные начисленного налога на прибыль, отражаемые по строке 080, на суммы налога на прибыль, зачтенные в предыдущем отчетном периоде в уплату налога на прибыль в Российской Федерации.

10.7. Строки 100 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации заполняются в том случае, если показатели строк 070 превышают, соответственно, суммы показателей строк 080, 090. Сумма налога на прибыль, подлежащая к доплате (строка 100), определяется в виде разницы строк 070, 080 и 090.

Если показатель строк 070 меньше суммы показателей строк 080, 090, то суммы налога на прибыль, подлежащие к уменьшению (строки 110), определяются в виде разницы суммы строк 080 и 090 со строкой 070.

10.8. По строкам 120 отражаются ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет субъекта Российской Федерации в квартале, следующем за отчетным периодом. Сумма ежемесячного авансового платежа в целом по организации (строка 310 Листа 02) распределяется между организацией без обособленных подразделений и каждым действующим обособленным подразделением (группе обособленных подразделений) исходя из долей налоговой базы (%), приведенных по строке 040 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации (суммы ежемесячных авансовых платежей на II, III и IV кварталы — соответственно, исходя из долей налоговой базы за I квартал, полугодие, 9 месяцев текущего налогового периода). Суммы ежемесячных авансовых платежей на четвертый квартал являются также ежемесячными авансовыми платежами на первый квартал следующего налогового периода, которые отражаются по строкам 121 Деклараций за 9 месяцев.

Указанные платежи делятся по трем срокам уплаты равными долями и отражаются в соответствующих декларациях в подразделах 1.2 Раздела 1.

Строки 120 Приложений № 5 к Листу 02 Декларации в Декларациях за налоговый период не заполняются.

10.9. Статьей 19 Кодекса установлено, что в порядке, предусмотренном Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

В связи с этим филиалы и иные обособленные подразделения, при возложении на них обязанностей по уплате налога на прибыль, уплачивают налог на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации по месту своего нахождения на основании сообщенных им организацией сведений о сумме авансовых платежей и налога на прибыль в эти бюджеты.

О возложении на обособленные подразделения обязанности по уплате авансовых платежей и сумм налога на прибыль делается отметка по реквизиту «возложение обязанности по уплате налога на прибыль на обособленное подразделение».

10.10. Сельскохозяйственные товаропроизводители, имеющие обособленные подразделения, заполняют Приложения № 5 к Листу 02 с указанием по реквизиту «Признак налогоплательщика» кода «2» — сельскохозяйственный производитель.

Сельскохозяйственные товаропроизводители Приложения № 5 к Листу 02 Декларации заполняют в части налоговой базы по налогу на прибыль по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, отдельно от Приложений № 5 к Листу 02 Декларации по иным видам деятельности (с кодом «1» по реквизиту «Признак налогоплательщика»).

Резиденты особой экономической зоны, имеющие обособленные подразделения, заполняют Приложения № 5 к Листу 02 с указанием по реквизиту «Признак налогоплательщика» кода «3». По иным видам де-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

тельности Приложения № 5 к Листу 02 составляются отдельно (с кодом «1» по реквизиту «Признак налогоплательщика»).

10.11. При составлении Приложений № 5 к Листу 02 Декларации с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен» по закрытому обособленному подразделению в Декларациях за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 040 указывается доля налоговой базы, а по строке 050 — налоговая база в размерах, исчисленных и отраженных в Декларациях за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором оно было закрыто.

При снижении налоговой базы в целом по организации (строка 120 Листа 02) по сравнению с предыдущим отчетным периодом подлежит уменьшению ранее исчисленный налог на прибыль как в целом по организации, так и по обособленным подразделениям, включая закрытые обособленные подразделения. Строка 050 Приложения № 5 к Листу 02 Декларации по закрытому обособленному подразделению в данном случае определяется путем умножения показателя по строке 040 на показатель строки 030.

В Приложениях № 5 к Листу 02 Декларации по указанным обособленным подразделениям строки 100, 120, 121 не заполняются, показатели остальных строк исчисляются в общеустановленном порядке.

При составлении Приложений № 5 к Листу 02 Декларации с кодом «4» по строке 002 в группу обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, может входить организация без входящих в нее обособленных подразделений, если организация находится на территории этого же субъекта Российской Федерации.

Раздел XI. Порядок заполнения Листа 03 «Расчет налога на прибыль организаций с доходов, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)» Декларации

11.1. Негосударственные пенсионные фонды Лист 03 Декларации не заполняют.

Порядок налогообложения доходов от долевого участия в других организациях установлен статьями 275, 284, пунктом 5 статьи 286 и пунктом 4 статьи 287 Кодекса.

Порядок исчисления налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, удерживаемого налоговым агентом, установлен статьей 281, пунктом 5 статьи 286, пунктом 4 статьи 287, статьями 328, 329 Кодекса.

Налог, исчисленный согласно данному расчету, зачисляется в федеральный бюджет.

Лист 03 заполняется применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия. Если выплаты по результатам нескольких решений осуществляются в текущем периоде, то предоставляются несколько Листов 03.

11.2. В Разделе А «Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)» при промежуточной выплате дивидендов по реквизиту «Вид дивидендов» указывается код «1», при выплате дивидендов по результатам финансового года — код «2». По реквизиту «Налоговый (отчетный) период» указывается код периода, за который осуществляется распределение дивидендов. Коды, определяю-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

щие отчетный (налоговый) периоды, приведены в Приложении № 1 к настоящему Порядку. По реквизиту «Отчетный год» указывается конкретный год, за отчетные (налоговый) периоды которого производится выплата дивидендов.

По строке 010 расчета указывается сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) по решению собрания акционеров (участников), в том числе суммы дивидендов, подлежащих выплате организациям — плательщикам налога на прибыль, выплате акционерам (участникам), не являющимся плательщиками налога на прибыль, в частности, паевым инвестиционным фондам, не являющимся юридическими лицами, субъектам Российской Федерации и иным публично-правовым образованиям, выплате физическим лицам — резидентам Российской Федерации, иностранным организациям и физическим лицам — не являющимся резидентами Российской Федерации.

По строке 020 расчета отражается сумма дивидендов, уменьшающая налоговую базу в соответствии со статьей 275 Кодекса и состоящая из сумм дивидендов, начисленных иностранным организациям (строка 030) и физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации (строка 040), и дивидендов, полученных самим налоговым агентом, налог на прибыль с которых удержан источником выплаты (налоговым агентом) ранее (строки 050 и 060).

По строке 050 расчета отражается сумма дивидендов, полученная самим налоговым агентом после даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) в предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса). Указанные суммы не участвуют при формировании налоговой базы по доходам от долевого участия в других организациях в предыдущем отчетном (налоговом) периоде.

Раздел А Листа 03 не заполняется в том случае, когда налоговый агент не может выполнить обязанности, установленные статьей 24 Кодекса.

По строке 060 расчета отражается сумма дивидендов, полученная самим налоговым агентом с начала текущего налогового периода до даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) (за исключением дивидендов, указанных в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса).

По строке 070 расчета отражаются суммы дивидендов, подлежащих распределению российским организациям — плательщикам налога на прибыль, организациям, не являющимся плательщиками налога на прибыль, и физическим лицам — являющимся резидентами Российской Федерации.

По строке 071 отражаются суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям — плательщикам налога на прибыль, указанным в подпункте 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 072 отражаются суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям (организациям — плательщикам налога на прибыль, субъектам Российской Федерации и иным публично-правовым образованиям), указанным в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 090 расчета отражается налоговая база, которая определяется как сумма дивидендов, начисленных юридическим и физическим лицам, являющимся резидентами Российской Федерации, получателям дивидендов, за вычетом сумм дивидендов, полученных налоговым аген-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

том в предыдущем и текущем налоговом периоде (строка 010 – строка 020). Сумма, отражаемая по данной строке, рассчитывается в соответствии с пунктом 2 статьи 275 Кодекса.

По строке 100 расчета налогоплательщиками отражается налоговая база, приходящаяся на долю организаций — плательщиков налога на прибыль, к которой применяется налоговая ставка в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 101 отражается налоговая база, приходящаяся на российские организации (организации — плательщики налога на прибыль, субъекты Российской Федерации, как и иные публично-правовые образования), и облагаемая по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса.

По строке 110 показывается сумма дивидендов, определяемая в соответствии со статьей 275 Кодекса и распределяемая в пользу акционеров (участников), не являющихся плательщиками налога на прибыль. Данный показатель рассчитывается как сумма следующих величин:

— дивидендов, подлежащих распределению субъектам Российской Федерации и иным публично-правовым образованиям (кроме сумм, отраженных по строке 101), паевым инвестиционным фондам;

— произведения суммы дивидендов, распределяемых, в частности, организациям, переведенным на специальные налоговые режимы, на налоговую базу, отраженную по строке 090, и деленную на сумму дивидендов, подлежащих распределению между акционерами, за минусом сумм дивидендов, подлежащих распределению иностранным организациям, и сумм дивидендов, подлежащих распределению физическим лицам — не являющимися резидентами Российской Федерации.

По строке 120 расчета отражается сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (физических лиц-резидентов) и определяемая в соответствии с пунктом 2 статьи 275 Кодекса. Данная величина рассчитывается как произведение суммы дивидендов, подлежащих распределению физическим лицам — резидентам Российской Федерации, на величину налоговой базы, отраженной по строке 090, и деленной на сумму дивидендов, подлежащих распределению между акционерами, за минусом сумм дивидендов, подлежащих распределению иностранным организациям, и сумм дивидендов, подлежащих распределению физическим лицам — не являющимися резидентами Российской Федерации.

По строке 130 расчета отражается ставка налога на прибыль 9% независимо от даты распределения дивидендов.

По строке 140 расчета отражается исчисленная сумма налога на прибыль, равная произведению налоговой базы, приходящейся на долю организаций — плательщиков налога на прибыль (строка 100), на ставку налога на прибыль (строка 130), деленному на 100.

По строке 150 расчета отражается сумма налога на прибыль, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды по конкретному распределению.

По строке 160 расчета отражается сумма налога на прибыль, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода по конкретному распределению.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов) уплата налога на прибыль отражается по строкам 040 подраздела 1.3 Раздела 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком исходя из даты выплаты дивидендов согласно пункту 4 статьи 287 Кодекса.

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

11.3. В Разделе Б «Расчет налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам» с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, в условиях выпуска и обращения которых не предусмотрена выплата накопленного купонного дохода покупателем продавцу, а также сумма дохода в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 года, и дохода учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 года.

В Разделе Б с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам;

дохода в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также дохода в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и дохода учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.

По строке 010 указывается налоговая база по всем получателям доходов (код «1» или «2»).

Расшифровка начисленных сумм процентов по вышеуказанным доходам производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя, руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, даты перечисления дивидендов, суммы дохода, суммы налога на прибыль (раздел В).

По строке 020 (код «1» или «2») указывается налоговая ставка по налогу на прибыль согласно подпунктам 1, 2 пункта 4 статьи 284 Кодекса соответственно.

По строке 030 (код «1» или «2») данные определяются как произведение строк 010 и 020, деленное на 100.

Суммы начисленного налога за предыдущие отчетные периоды отражаются по строке 040, а в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода в целом — по строке 050.

Исчисленный налог на прибыль по срокам уплаты отражается по строкам 040 пункта 1.3 Раздела 1 Декларации. При этом срок уплаты указывается налогоплательщиком исходя из даты удержания налога на прибыль согласно пункту 4 статьи 287 Кодекса.

11.4. В Разделе В «Реестр — расшифровка сумм дивидендов (процентов)» по российским организациям — плательщикам налога на прибыль организаций, облагаемых по налоговой ставке 9 или 0 процентов, расшифровка выплаченных сумм дивидендов (процентов) производится по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя с указанием кода субъекта Российской Федерации согласно Приложению № 2 к настоящему Порядку, фамилии, имени, отчества руководителя организации — налогоплательщика, контактного телефона, суммы дохода, даты перечисления дивидендов, суммы налога на прибыль.

Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н

Раздел XII. Порядок заполнения Листа 04 «Расчет налога на прибыль организаций с доходов, исчисленного по ставкам, отличным от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 Кодекса» Декларации

12.1. По каждому виду ценной бумаги налогоплательщиками указываются доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог на прибыль по которым удерживается самостоятельно, и заполняются отдельные Листы 04.

В Листе 04 с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемая по ставке налога на прибыль 15 процентов.

В Листе 04 с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, облагаемая по ставке налога на прибыль 9 процентов.

В Листе 04 с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, подлежащий налогообложению по ставке налога на прибыль 0 процентов.

В Листе 04 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях), облагаемый по ставке налога на прибыль 9 процентов.

В Листе 04 с кодом «5» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма дохода в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях), облагаемый по ставке налога на прибыль 0 процентов.

12.2. По строке 010 с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» указывается, в частности, совокупная сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, исчисленная в соответствии со статьей 328 Кодекса, по которым, согласно условиям их выпуска и обращения, процентный доход возникает при обращении на вторичном рынке, доход по дисконтным государственным и муниципальным ценным бумагам, выпущенным до 1 января 1999 года, определяемый как разница между ценой реализации (погашения) и ценой приобретения, доход в виде процентного (купонного) дохода, по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым не установлена процентная ставка, выпущенным с 1 января 1999 года, исходя из заранее заявленного (установленного) дохода в виде дисконта, рассчитанного как разница между номинальной стоимостью и ценой первичного размещения облигаций, по процентным доходам российских организаций за время владения ценными бумагами, полученными первичными владельцами в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 20 июля 1998 г. № 843 «О мерах по стабилизации ситуации на рынках государственных долговых обязательств Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 32, ст. 3873), а также процентный доход, образующийся за время владения облигациями внешнего облигационного займа 1998 года (для первичных владельцев облигаций, полученных в результате новации государственных ценных бумаг).

По строке 010 с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» расчета отражаются, в частности, доходы в виде процентов по муниципальным цен-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

ным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также от доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.

По строке 010 с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» расчета указывается процентный доход, облагаемый по ставке налога на прибыль 0 процентов согласно статье 284 Кодекса по ценным бумагам, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа III серии.

По строке 010 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается совокупная сумма доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия), источником которых являются иностранные организации (пункт 1 статьи 275 Кодекса).

12.3. По строке 020 отражается доход, уменьшающий налоговую базу, в частности, доход, начисленный по процентным (купонным) доходам в соответствии с пунктом 10 статьи 282 Кодекса.

По строке 030 указывается соответствующая виду дохода налоговая ставка.

По строке 050 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма налога на прибыль, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитанная в уплату налога на прибыль согласно порядку, установленному статьями 275, 311 Кодекса, в предыдущем отчетном периоде.

По строке 060 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма налога на прибыль, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога на прибыль согласно порядку, установленному статьями 275, 311 Кодекса. Налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, не вправе уменьшить сумму налога на прибыль, указанную по строке 040 с кодом «4», на сумму налога на прибыль, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если иное не предусмотрено международным договором.

Суммы начисленного налога на прибыль за предыдущие отчетные периоды отражаются по строке 070, а в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода — по строке 080.

Исчисленный налог на прибыль по конкретным срокам уплаты последнего квартала (месяца) отчетного (налогового) периода отражается по строкам 040 подраздела 1.3 Раздела 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком исходя из даты удержания налога на прибыль или выплаты дивидендов согласно пункту 4 статьи 287 Кодекса.

**Раздел XIII. Порядок заполнения Листа 05 «Расчет
налоговой базы по налогу на прибыль организаций
по операциям, финансовые результаты которых учитываются
в особом порядке (за исключением отраженных
в Приложении № 3 к Листу 02)» Декларации**

Негосударственные пенсионные фонды по доходам и расходам, полученным от размещения пенсионных резервов, Лист 05 Декларации не заполняют.

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

13.1. В Листе 05 с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В Листе 05 с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В Листе 05 с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражается расчет налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В Листе 05 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации.

Данный расчет с кодами «1», «2» по реквизиту «Вид дохода» осуществляется по операциям с ценными бумагами, соответственно, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, с учетом особенностей, установленных статьями 280, 281 Кодекса, в порядке, предусмотренном статьей 329 Кодекса.

Лист 05 с кодами «1», «2», «4» по реквизиту «Вид дохода» не заполняют профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерскую деятельность, заполняют расчет согласно своей учетной политике для целей налогообложения (пункты 8, 11 статьи 280 Кодекса).

При реализации ценных бумаг, обращающихся или не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (код «1» или «2» по реквизиту «Вид дохода»), в расходах, связанных с производством и реализацией, учитывается цена приобретения реализованных ценных бумаг в порядке, установленном налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от принятого метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО, по стоимости единицы) (пункт 9 статьи 280 Кодекса) (статья 329 Кодекса).

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации (код «4» по реквизиту «Вид дохода») осуществляется с учетом особенностей, установленных абзацем 4 статьи 2 и статьей 6 Федерального закона № 110-ФЗ, действующих до полного выбытия с баланса ГКО, ОФЗ, ОВГВЗ, полученных в результате новации (обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг).

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (код «3» по реквизиту «Вид дохода») осуществляется с учетом особенностей статей 301, 303, 304 и 305 Кодекса. Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам установлен статьями 326 и 327 Кодекса.

В Листе 05 также отражаются данные по определению налоговой базы участников доверительного управления ценными бумагами, кроме негосударственных пенсионных фондов от размещения пенсионных резервов.

13.2. В Листе 05 с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода»:

По строке 010 расчета с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» указывается выручка от реализации, выбытия, в т.ч. погашения ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (пункт 2 статьи 280 Кодекса).

Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. погашения) эмиссионных государственных и муниципальных ценных бумаг учитывается без процентного (купонного) дохода, приходящегося за время владения налогоплательщиком этими ценными бумагами, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги, за исключением государственных и муниципальных ценных бумаг, по которым при обращении на вторичном рынке процентный доход не исключается из цены реализации (статьи 281, 328 Кодекса). По данной строке показывается в том числе процентный доход (процент в виде дисконта) по ценным бумагам, отраженный по начислению в строке 100 Приложения № 1 к Листу 02, корректировка которого осуществляется по строке 200 Приложения № 2 к Листу 02 при реализации или ином выбытии (в том числе погашении).

По строке 020 расчета с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, вне организованного рынка ценных бумаг ниже минимальной цены сделок на организованном рынке на дату совершения сделки (пункт 5 статьи 280 Кодекса).

В случае, если фактическая (рыночная) цена реализации или иного выбытия ценных бумаг находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки, строка 020 не заполняется.

По строке 030 расчета с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» указываются расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в том числе расходы, связанные с обращением инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (пункт 1 статьи 252 Кодекса, пункт 2 статьи 280 Кодекса).

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги, расходов, связанных с приобретением ценных бумаг, затрат на реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении (пункт 2 статьи 280 Кодекса и подпункт 7 пункта 7 статьи 272 Кодекса).

По строке 040 показывается сумма убытков, кроме убытков, полученных в течение срока действия договора доверительного управления от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемые для целей налогообложения у учредителя (выгодоприоб-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

ретателя) доверительного управления в соответствии с пунктом 4 статьи 276 Кодекса.

По строке 050 расчета с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» отражается, в частности, часть суммы положительного сальдо курсовых разниц, возникших с даты поступления иностранной валюты на счет организации и до даты принятия ОВГВЗ III, IV, V серии к бухгалтерскому учету, в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) (пункт 4 статьи 2 Закона Российской Федерации № 2116-1, пункты 1, 2 статьи 3 Федерального закона № 58-ФЗ) (Расчет части суммы приведен в порядке заполнения Листа 02).

13.3. В Листе 05 с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода»:

По строке 010 расчета с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» указывается выручка от реализации, выбытия, в т.ч. погашения, ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (пункт 2 статьи 280 Кодекса).

Выручка от реализации (выбытия, в т.ч. погашения) эмиссионных государственных и муниципальных ценных бумаг учитывается без процентного (купонного) дохода, приходящегося за время владения налогоплательщиком этими ценными бумагами, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги, за исключением государственных и муниципальных ценных бумаг, по которым при обращении на вторичном рынке процентный доход не исключается из цены реализации (статьи 281, 328 Кодекса). По данной строке показывается в том числе процентный доход (процент в виде дисконта) по ценным бумагам, отраженный по начислению в строке 100 Приложения № 1 к Листу 02 Декларации, корректировка которого осуществляется по строке 200 Приложения № 2 к Листу 02 Декларации при реализации или ином выбытии (в том числе погашении).

По строке 020 расчета с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, ниже расчетной цены с учетом 20-процентного отклонения либо отклонения от рыночной цены аналогичной (однородной, идентичной) ценой бумаги с учетом 20-процентного отклонения (пункт 6 статьи 280 Кодекса). Данная строка заполняется в случае отклонения фактической цены сделки более чем на 20 процентов в сторону понижения от средневзвешенной цены аналогичной (однородной, идентичной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли, либо отклонения в сторону понижения от расчетной цены, если отсутствует информация о результатах торгов по аналогичным (однородным, идентичным) ценным бумагам (пункт 6 статьи 280 Кодекса).

В случае, если фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг удовлетворяет условиям, предусмотренным подпунктами 1 и (или) 2 пункта 6 статьи 280 Кодекса, то строка 020 не заполняется.

По строке 030 расчета с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» указываются расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бу-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

маг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в том числе расходы, связанные с обращением инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (пункт 1 статьи 252, пункт 2 статьи 280 Кодекса).

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги, расходов, связанных с приобретением ценных бумаг, затрат на реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении (пункт 2 статьи 280 и подпункт 7 пункта 7 статьи 272 Кодекса).

По строке 040 показывается сумма убытков, кроме убытков, полученных в течение срока действия договора доверительного управления от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемые для целей налогообложения у учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления в соответствии с пунктом 4 статьи 276 Кодекса.

По строке 050 расчета с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода» отражается, в частности, часть суммы положительного сальдо курсовых разниц, возникших с даты поступления иностранной валюты на счет организации и до даты принятия ОВГВЗ III, IV, V серии к бухгалтерскому учету, в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) (пункт 4 статьи 2 Закона Российской Федерации № 2116-1, пункты 1 и 2 статьи 3 Федерального закона № 58-ФЗ) (Расчет части суммы приведен в порядке заполнения Листа 02).

13.4. В Листе 05 с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода»:

По строке 010 расчета с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражаются внереализационные доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (пункт 19 статьи 250 Кодекса).

По строке 020 расчета с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма отклонения фактической цены срочной сделки от расчетной цены срочной сделки (пункт 2 статьи 305 Кодекса). Данная строка заполняется в случае отклонения фактической цены сделки на 20 процентов в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичного (однородного) финансового инструмента срочных сделок, рассчитанной организатором торговли (статья 40, пункт 6 статьи 280 Кодекса).

По строке 030 расчета с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражаются внереализационные расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (пункт 19 статьи 265 Кодекса).

По строке 040 показывается сумма убытков, кроме убытков, полученных в течение срока действия договора доверительного управления от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемые для целей налогообложения у учредителя (выгодоприобретателя) доверительного управления в соответствии с пунктом 4 статьи 276 Кодекса.

По строке 050 расчета с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» отражается часть суммы положительного сальдо курсовых разниц, воз-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

никших с даты поступления иностранной валюты на счет организации и до даты принятия ОВГВЗ III, IV, V серии к бухгалтерскому учету, в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) (пункт 4 статьи 2 Закона Российской Федерации № 2116-1, пункты 1, 2 статьи 3 Федерального закона № 58-ФЗ). Расчет части суммы приведен в порядке заполнения Листа 02.

В расчете с кодом «3» по реквизиту «Вид дохода» данная строка заполняется первичными владельцами ценных бумаг (ОВГВЗ, ОФЗ), полученных при новации ОВГВЗ III серии, при необходимости только при исполнении прав и обязанностей с финансовыми инструментами срочных сделок.

13.5. В Листе 05 с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода»:

По строке 010 расчета с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» указывается выручка от реализации, выбытия, в т.ч. погашения, ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке.

По строке 020 расчета с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, вне организованного рынка ценных бумаг ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг (пункт 5 статьи 280 Кодекса) и сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, ниже расчетной цены с учетом 20-процентного отклонения либо отклонение от рыночной цены аналогичной (однородной, идентичной) ценной бумаги с учетом 20-процентного отклонения (пункт 6 статьи 280 Кодекса). Данная строка по ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке, заполняется в случае отклонения фактической цены сделки более чем на 20 процентов в сторону понижения от средневзвешенной цены аналогичной (однородной, идентичной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли, либо отклонения в сторону понижения от расчетной цены, если отсутствует информация о результатах торгов по аналогичным (однородным, идентичным) ценным бумагам (статья 40, пункт 6 статьи 280 Кодекса). В случае, если фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке удовлетворяет условиям, предусмотренным подпунктами 1 и (или) 2 пункта 6 и последним абзацем пункта 6 статьи 280 Кодекса, то строка 020 не заполняется.

По строке 030 расчета с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» отражаются расходы при реализации (выбытии, в т.ч. погашении) ценных бумаг, полученных первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации, определяемые исходя из оплаченной стоимости ценной бумаги, расходов, связанных с приобретением ценных бумаг, затрат на реализацию (пункт 2 статьи 280 и подпункт 7 пункта 7 статьи 272 Кодекса, статья 6 Федерального закона № 110-ФЗ). Расчет оплаченной стоимости ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, производится налогоплательщиком на основании данных налогового учета.

По строке 040 показывается сумма убытков, кроме убытков, полученных в течение срока действия договора доверительного управления от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаваемые для целей налогообложения у учредителя (выгодоприоб-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

ретателя) доверительного управления в соответствии с пунктом 4 статьи 276 Кодекса.

По строке 050 в расчете с кодом «4» по реквизиту «Вид дохода» в том случае, если по строке 040 расчета с кодом «4» получена прибыль, то налогоплательщик вправе исключить из прибыли:

— часть суммы положительного сальдо курсовых разниц, возникших с даты поступления иностранной валюты на счет предприятия или организации и до даты принятия ОВГВЗ III серии, к бухгалтерскому учету, в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) (абзац 4 статьи 2 Федерального закона № 110-ФЗ) (Расчет части суммы приведен в Порядке заполнения Листа 02);

— сумму положительного сальдо от переоценки ценных бумаг (ГКО, ОФЗ) по рыночной стоимости, ранее включенную в налоговую базу (абзац 4 статьи 2 Федерального закона № 110-ФЗ);

— сумму положительного сальдо курсовых разниц по ОВГВЗ III серии, приходящихся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) (абзац 4 статьи 2 Федерального закона № 110-ФЗ);

— часть процентного дохода, подлежащего исключению при погашении государственных ценных бумаг, полученных в результате новации (ГКО, ОФЗ) в пределах прибыли от погашения указанных ценных бумаг (абзац 4 статьи 2 Федерального закона № 110-ФЗ).

Если по строке 040 расчета с кодом «4» отражается убыток, то налогоплательщик вправе направить на его покрытие прибыль от реализации (выбытия, в т.ч. погашения) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Данные суммы налогоплательщики определяют самостоятельно и переносят из данного расчета, соответственно, в строку 050 Листа 05 с кодом «1» по реквизиту «Вид дохода» и в строку 050 Листа 05 с кодом «2» по реквизиту «Вид дохода».

13.6. По строке 060 расчета отражается налоговая база как положительная разница строк 040 и 050. Если такая разница отрицательна, то налоговая база признается равной нулю.

По строке 070 расчета отражается сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) (отчетном (отчетных)) периоде (периодах) (строка 090 Листа 05 Декларации за предыдущий налоговый период).

По строке 080 расчета указывается сумма убытка или части убытка, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения, уменьшающая налоговую базу за отчетный (налоговый) период (пункт 10 статьи 280 и статья 283 Кодекса).

По строке 090 расчета указывается сумма неучтенного убытка, подлежащего переносу на будущий отчетный (налоговый) период. Показатель по строке 090 определяется как разница строк 070 и 080. Если в декларации за налоговый период строка 040 < 0, то строка 090 равна абсолютно ну значению показателя по строке 040 плюс показатель по строке 070.

По строке 100 расчета отражается налоговая база по налогу на прибыль по операциям, указанным по кодам «1», «2», «3», «4» по реквизиту «Вид дохода».

Положительная сумма по строке 100 отражается по строке 120 Листа 02 Декларации.

Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н

Раздел XIV. Порядок заполнения Листа 06 «Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов» Декларации

14.1. По строке 010 отражается доход, полученный от размещения пенсионных резервов за отчетный (налоговый) период (сумма строк с 020 по 110).

По строке 020 отражается доход от реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определенный в соответствии с условиями договора, подтверждающего реализацию либо выбытие (в том числе погашение) (статьи 280, 281, 329 Кодекса).

По строке 020 также отражается доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) ГКО, ОФЗ, полученных в результате новации.

По строке 030 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующих сделок вне организованного рынка ценных бумаг.

По строке 040 отражается доход от реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (статьи 280, 281, 329 Кодекса).

При этом доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) государственных и муниципальных ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, учитывается без процентного (купонного) дохода, приходящегося на время владения налогоплательщиком этими ценными бумагами, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги (статья 281 Кодекса).

Доход от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения), не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяется исходя из цены реализации или иного выбытия таких ценных бумаг, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом. При этом в доход налогоплательщика от реализации или иного выбытия ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении (пункт 2 статьи 280 Кодекса).

По строке 040 также отражается доход от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) государственных ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, полученных в результате новации.

По строке 050 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в случае, если отклонение фактической цены соответствующей сделки составляет более 20 процентов в сторону понижения от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге или от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совер-

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

шения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев, либо фактическая цена сделки по реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, меньше расчетной цены этой ценной бумаги, но не более чем на 20 процентов.

По строке 060 отражается сумма дохода, полученного в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемого по ставке налога на прибыль 15 процентов, которая определяется в соответствии с пунктами 5 и 7 статьи 328 Кодекса.

По строке 070 отражается сумма дохода, облагаемого по ставке налога на прибыль 9 процентов, которая определяется в соответствии с пунктами 5 и 7 статьи 328 Кодекса.

По строке 080 отражаются суммы дохода от участия в других организациях, облагаемые у источника выплаты по ставке налога на прибыль 9 или 0 процентов.

По строке 090 отражается сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, с которого налоговым агентом удержан налог на прибыль по ставке 15 процентов.

По строке 100 отражается сумма дохода, облагаемого по ставке налога на прибыль 9 процентов, которая определяется в соответствии с пунктами 5 и 7 статьи 328 Кодекса.

По строке 110 отражаются доходы, полученные от осуществления других инвестиций (вложений), в частности, доход, полученный от реализации имущества (пункт 1 статьи 249 Кодекса), начисленные доходы по договорам банковского вклада (статья 250 Кодекса), а также доходы в виде процентов, полученные на сумму остатков средств пенсионных резервов, находящихся на банковских счетах фонда.

14.2. По строке 120 отражается сумма размещенных пенсионных резервов за отчетный период, а также остатки страхового резерва, сформированного на 1 января 2002 г., подлежащие инвестированию самостоятельно негосударственным пенсионным фондом или через доверительного управляющего в отчетном (налоговом) периоде.

При определении показателя размещенных пенсионных резервов по итогам отчетного (налогового) периода, отраженного по строке 120 Листа 06 Декларации, показывается сумма размещенных пенсионных резервов за исключением дохода, размещенного (распределенного по решению совета фонда) по солидарным пенсионным счетам за отчетный (налоговый) период.

14.3. По строке 130 отражается доход негосударственного пенсионного фонда, рассчитанный исходя из ставки рефинансирования Банка России и суммы размещенных пенсионных резервов за отчетный (налоговый) период, отраженный по строке 120 Листа 06 Декларации.

По строкам 140—180 отражаются доходы негосударственного пенсионного фонда, рассчитанные исходя из ставки рефинансирования Банка России суммы размещенных пенсионных резервов за отчетный (налоговый) период, отраженной по строке 120 Листа 06 Декларации в доле, приходящейся на виды полученных доходов соответственно.

По строке 140 отражается доля дохода негосударственного пенсионного фонда от вложений в ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, а именно:

((строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих расходов)) : [положит. знач. (строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих

**Приказ
Минфина России
от 5 мая 2008 г.
№ 54н**

расходов)) + положит. знач. (строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) + строка 060 + строка 070 + строка 080 + строка 090 + строка 100 + положит. знач. (строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов))) × строка 130).

По строке 150 отражается доля дохода негосударственного пенсионного фонда от вложений в ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, а именно:

((строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) : [положит. знач. (строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих расходов)) + положит. знач. (строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) + строка 060 + строка 070 + строка 080 + строка 090 + строка 100 + положит. знач. (строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов))] × строка 130).

По строке 160 отражается доля дохода негосударственного пенсионного фонда в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, а именно:

((строка 060) : [положит. знач. (строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих расходов)) + положит. знач. (строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) + строка 060 + строка 070 + строка 080 + строка 090 + строка 100 + положит. знач. (строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов))] × строка 130).

По строке 170 отражается доля дохода негосударственного пенсионного фонда в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года, а именно:

((строка 070 : [положит. знач. (строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих расходов)) + положит. знач. (строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) + строка 060 + строка 070 + строка 080 + строка 090 + строка 100 + положит. знач. (строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов))] × строка 130).

По строке 180 отражается доля дохода негосударственного пенсионного фонда, полученного от осуществления других инвестиций (вложений), а именно:

((строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов)) : [положит. знач. (строка 020 + строка 030 – строка 200 (кроме прочих расходов)) + положит. знач. (строка 040 + строка 050 – строка 210 (кроме прочих расходов)) + строка 060 + строка 070 + строка 080 + строка 090 + строка 100 + положит. знач. (строка 110 – строка 220 (кроме прочих расходов))] × строка 130).

Окончание в следующем номере

В.В. СЕМЕНИХИН /эксперт, консультант по бухгалтерским и налоговым вопросам/

СКИДКА КАК ПРОЩЕНИЕ ДОЛГА

Сложность отражения в бухгалтерском и налоговом учете торговой организации скидок, предоставляемых покупателям товаров, обусловлена тем, что понятие «скидка» не закреплено ни в гражданском, ни в бухгалтерском, ни в налоговом законодательстве России. Вместе с тем это не мешает торговым компаниям использовать различные виды скидок для достижения своих целей, таких как удержание постоянных и привлечение новых покупателей для увеличения объемов продаж, продвижение на рынке определенных марок товаров, создание благоприятного имиджа и пр.

В общепринятом смысле под скидкой понимается уменьшение цены товара, предоставляемое продавцом покупателю в связи с условиями сделки и в зависимости от конъюнктуры рынка. Из статьи 307 Гражданского кодекса РФ следует, что в силу обязательства, вытекающего из договора купли-продажи товаров, покупатель обязан уплатить продавцу цену, определенную договором, а продавец имеет право требовать от него исполнения этой обязанности. Вместе с тем ст. 415 ГК РФ определено, что обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора. Иначе говоря, гражданское законодательство позволяет продавцу простить покупателю сумму, которую тот обязан заплатить (либо часть этой суммы).

Если торговая организация предоставляет покупателю скидку, не связанную с уменьшением цены единицы товара, то это рассматривается как прощение долга покупателю (письмо МНС России от 25 июля 2002 г.

№ 02-3-08/84-Ю216). Проблема в том, что Налоговый кодекс РФ понятия «прощение долга» не содержит. Поэтому налоговые органы для целей налогообложения приравнивают операции по прощению долга к договору дарения.

Напомним, что согласно п. 1 ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом. Иначе говоря, с точки зрения налогообложения прощение долга рассматривается как безвозмездная передача. Однако такой подход представляется не совсем обоснованным по следующим причинам.

При прощении долга продавцу не требуется согласия покупателя. Решение об этом он принимает самостоятельно и извещает об этом своего партнера. Таким образом, прощение долга следует рассматривать как одностороннюю сделку, ведь заключения

договора дарения или дополнительного соглашения в этом случае не требуется.

Если прощение долга не связано со встречными обязательствами должника, то в этом случае нужно согласиться с налоговыми органами: с точки зрения НК РФ прощение долга можно признать безвозмездной передачей. Если же прощение долга связано с выполнением должником каких-либо встречных обязательств (например, он должен оплатить товар в течение конкретного срока или приобрести товар в определенном количестве, ассортименте и т.д.), то говорить о безусловной безвозмездности сделки вряд ли возможно. Так, Президиум ВАС РФ в п. 3 Обзора практики применения арбитражными судами норм Гражданского кодекса Российской Федерации о некоторых основаниях прекращения обязательств (информационное письмо от 21 декабря 2005 г. № 104) указал, что отношения кредитора и должника по прощению долга могут быть квалифицированы как дарение, только если имеет место намерение кредитора освободить должника от обязанности по уплате долга в качестве дара. Дарение же, напротив, представляет собой двусторонний договор, причем его основное отличие от договора прощения долга — отсутствие каких-либо встречных обязательств у одаряемого.

Исходя из всего изложенного, можно отметить, что скидка, предоставляемая продавцом покупателю, может быть квалифицирована именно как прощение долга, если:

► из договора купли-продажи не вытекает, что скидка предоставляется путем снижения первоначальной стоимости единицы товара;

► первичные документы на отгрузку товара и счет-фактура составлены исходя из стоимости товара без учета скидки;

► продавец уведомил своего контрагента о том, что ему предоставлена скидка, специальным документом (кредит-нотой¹, справкой либо отчетом);

► согласовав размер скидки, стороны договора купли-продажи провели сверку расчетов и составили акт о зачете взаимных требований.

Обратите внимание, что продавец сможет отразить скидку в бухгалтерском учете на основании первичного документа — уведомления покупателя о размере предоставленной скидки. Унифицированной формы для этого документа нет, поэтому торговая организация вправе самостоятельно разработать его форму² и закрепить ее использование в учетной политике. По мнению автора, уведомление партнера о размере предоставленной скидки может быть оформлено так, как показано на стр. 25.

Фактически на основании данного документа часть задолженности покупателя может быть перечислена ему на расчетный счет либо зачтена в качестве предварительной оплаты под предстоящие поставки товара. Отметим, что во втором варианте продавец должен начислить с суммы, признанной предварительной оплатой, налог на добавленную стоимость (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Чтобы максимально снизить налоговые риски при предоставлении различного рода скидок, торговой организации следует утвердить маркетинговую политику, которая может быть оформлена отдельным внутренним документом либо входить в качестве самостоятельного раздела в учетную поли-

¹ Расчетный документ, в котором содержится извещение, посылаемое одной из находящихся в расчетных отношениях сторон другой.

² Документ должен отвечать критериям, установленным для первичных документов п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

наименование организации

«5» июня 20 08 г.

г. Москва

Генеральному директору

наименование организации

Ф.И.О.

Извещаем Вас, что на основании приказа от 4 июня 2008 г. № 50 Вашей организации предоставлена 5-процентная скидка на партию товара стоимостью 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.), отгруженного в Ваш адрес по накладной от 15 мая 2008 г. № 154.

После предоставления скидки Ваша задолженность перед нашей организацией уменьшена на 17 700 руб. и по состоянию на 4 июня 2008 г. составляет 336 300 руб. (в том числе НДС — 51 300 руб.).

Генеральный директор

наименование организации

М.П.

подпись

Ф.И.О.

тику. Составление подобного внутреннего документа позволит торговой организации избежать при проверках целого ряда проблем, связанных с таким инструментом маркетинга, как скидки. В маркетинговой политике рекомендуется перечислить все скидки, которые продавец использует в своей деятельности, а также четко прописать порядок и условия их предоставления.

ОТРАЖЕНИЕ СКИДКИ В УЧЕТЕ ПРОДАВЦА

В бухгалтерском учете в соответствии с п. 5 ПБУ 9/99¹ выручка от продажи товаров признается доходом от обычных видов деятельности. Согласно п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) сумме дебитор-

ской задолженности, определяемой исходя из цены товаров, установленной договором. Выручка признается в бухгалтерском учете продавца при одновременном выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99.

Если скидка предоставляется как уменьшение цены продаваемого товара, то продавец на основании п. 6.5 ПБУ 9/99 корректирует сумму выручки от продажи товаров. Скидка же в виде прощения части долга покупателя предоставляется без уменьшения первоначальной цены товара, поэтому в данном случае размер предоставляемой скидки не может уменьшать размер выручки, отраженной продавцом товаров в учете. Сумма такой скидки может быть отнесена в состав прочих расходов либо учтена в расходах по обычным видам деятельности (п. 5 и 11 ПБУ 10/99²). Вариант, используемый

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

² Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

организацией, следует закрепить в учетной политике.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению¹ сумма предоставленной скидки будет отражаться на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (если торговая организация использует первый из указанных вариантов) или 44 «Расходы на продажу» (если используется второй вариант). В бухгалтерском учете операции по предоставлению скидки в виде прощения части долга отражаются следующим образом:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отражена выручка от продажи товаров;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — начислен НДС;

после направления извещения о размере предоставленной скидки

Д 44 (91) — К 62 — предоставлена скидка в виде прощения части долга;

Д 51 «Расчетные счета» — К 62 — получены денежные средства от покупателя с учетом предоставленной скидки.

Теперь — о налоговом учете. Напомним, что с 1 января 2006 г. плательщики налога на прибыль организаций имеют возможность учитывать расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок. Такое право им предоставляет подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ (пункт не распространяется на од-

ностороннее прощение долга вне рамок договора, которое не учитывается для целей налогообложения).

Порядок признания расходов для налогоплательщиков, использующих метод начисления, установлен ст. 272 НК РФ. В силу подп. 3 п. 7 ст. 272 Кодекса датой признания внереализационных расходов является дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода. Исходя из этого, размер предоставленной скидки признается расходом продавца на дату предъявления контрагенту документа о сумме предоставленной скидки в рамках договора. Аналогичная точка зрения изложена в письме Минфина России от 20 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/847.

Кстати, в этом же письме специалисты финансового ведомства указывают, что предоставление такой скидки продавцом не влечет за собой корректировки налоговой базы по НДС: согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров на территории России представляет собой объект обложения налогом на добавленную стоимость. Налоговая база определяется продавцом на основании ст. 154 НК РФ исходя из стоимости товаров, установленной договором (без учета налога).

Так как премии (скидки), полученные покупателем от продавца, не связаны с оплатой реализованных товаров, то у покупателя не возникает обязанности по увеличению налоговой базы по НДС в соответствии с требованиями подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ. Следовательно, премия (скидка), полученная покупателем, не облагается налогом, и, соответственно, у продавца налоговая база по НДС не подлежит корректировке

¹ Утверждены приказом Минфина России от 30 октября 2000 г. № 94н.

(письмо Минфина России от 28 сентября 2006 г. № 03-04-11/182).

Однако, по мнению автора, корректировать налоговую базу по налогу на добавленную стоимость продавец не должен по другой причине. Действительно, налоговая база определяется продавцом на основании п. 1 ст. 154 НК РФ исходя из цены, установленной договором купли-продажи, без учета предоставляемой скидки. Прощение долга не изменяет цену товаров и является не реализацией, а одним из способов прекращения обязательства должника.

ОТРАЖЕНИЕ СКИДКИ В УЧЕТЕ ПОКУПАТЕЛЯ

Как следует из ПБУ 5/01¹, товары являются частью материально-производственных запасов организации, приобретенных или полученных ею для перепродажи, и принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Напомним, что под фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, понимается сумма фактических затрат организации на приобретение товаров, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Причем, как установлено п. 12 ПБУ 5/01, фактическая себестоимость товаров, сформированная при их принятии к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Так как скидка в виде прощения части долга предоставляется продавцом покупателю задним числом, то при отражении та-

ких скидок в учете покупатель должен руководствоваться следующим. В соответствии с п. 6 ПБУ 10/99 расходы покупателя по приобретению товаров принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной формах или величине кредиторской задолженности, определяемой исходя из цены, установленной договором между покупателем и продавцом. Фактическая себестоимость товаров формируется покупателем на основании первичных бухгалтерских документов, выданных продавцом при продаже товаров (исходя из цены без учета скидки).

Прощение долга — освобождение покупателя от обязательства по оплате товаров в размере предоставленной продавцом скидки — признается доходом покупателя на основании п. 2 ПБУ 9/99. Отражение дохода в виде предоставленной скидки производится в бухгалтерском учете на основании уведомления, полученного от продавца товаров.

Пример. В I квартале текущего года общество несколько раз приобретало товар у организации оптовой торговли на общую сумму 708 000 руб. (в том числе НДС — 108 000 руб.). Организация оптовой торговли решила предоставить обществу скидку на весь приобретенный в I квартале товар в размере 5%, о чем и уведомила общество.

Рассчитаем сумму скидки: $708\,000 \text{ руб.} \times 5\% = 35\,400 \text{ руб.}$

В бухгалтерском учете общества делаются проводки:

Д 41 «Товары» — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 600 000 руб. — отражена стоимость товара, приобретенного у организации оптовой торговли, без учета скидки;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 60 — 108 000 руб. — учтен НДС, предъявленный обществу организацией оптовой торговли;

Д 68 — К 19 — 108 000 руб. — принят к вычету НДС по товару, приобретенному у организации оптовой торговли;

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

после получения уведомления о скидке

Д 60 — К 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — 35 400 руб. — отражена в составе прочих доходов сумма скидки, предоставленной организацией оптовой торговли;

Д 19 — К 68 — 5400 руб. — восстановлен НДС, ранее принятый к вычету;

Д 91-1 — К 19 — 5400 руб. — отражена в составе прочих расходов сумма НДС, не подлежащая вычету из бюджета.

При получении скидки в виде прощения части долга возникает вопрос: следует ли покупателю восстанавливать сумму налога, ранее принятую к вычету по принятым на учет товарам? Отметим, что случаи, когда сумма налога подлежит восстановлению налогоплательщиком, перечислены в п. 3 ст. 170 НК РФ и про прощение долга там речи не идет. Таким образом, у налогоплательщика отсутствует обязанность восстанавливать сумму НДС в части предоставленной скидки.

Однако не исключено, что налоговые органы будут требовать восстановить сумму налога, исходя из следующего. Поскольку прощение части долга освобождает покупателя от обязанности оплатить товар, в этой части налогоплательщик не несет реальных затрат по оплате товара, а значит, утрачивает право на получение вычета. Иначе говоря, налогоплательщик должен уменьшить его сумму на НДС с предоставленной скидки.

По мнению Минфина России, в налоговую базу покупателя не включаются только скидки, полученные им за выполнение определенных условий договора без изменения первоначальной цены единицы товара. При предоставлении покупателю скидки

или премии без изменения цены единицы товара организация-продавец пересматривает сумму задолженности покупателя по договору купли-продажи, т.е. освобождает его от имущественной обязанности оплатить приобретенные ценности в размере установленного в договоре процента от общей суммы проданных покупателю товаров. При этом у продавца товаров на сумму данных премий налоговая база по налогу не корректируется. В случае получения покупателем премии (скидки) без изменения цены товара суммы НДС к вычету по приобретенным товарам корректировке не подлежат. Аналогично суммы вознаграждения, полученные покупателем товаров от продавцов по результатам продаж за определенный период, налогом на добавленную стоимость не облагаются (письма Минфина России от 26 июля 2007 г. № 03-07-15/112, от 20 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/847 и УФНС России по г. Москве от 3 апреля 2007 г. № 19-11/030227).

В силу п. 8 ст. 250 НК РФ и на основании ст. 572 и 574 ГК РФ, если организация-продавец пересматривает сумму задолженности покупателя по договору купли-продажи, то скидка является безвозмездной передачей той части товара, которая не оплачена покупателем. В том числе если скидка на поставленный товар без изменения цены единицы товара была предусмотрена договором поставки и оформлена кредит-нотой, в соответствии с которой задолженность покупателя уменьшается на величину скидки (письма Минфина России от 20 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/847, от 14 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/354 и УФНС России по г. Москве от 21 марта 2007 г. № 19-11/25335). **НБУ**

Н.Ш. ШУСТРОВА /генеральный директор аудиторской фирмы «СЛАГОС», член Палаты налоговых консультантов/

ПРИБРЕТЕНИЕ АВТОТРАНСПОРТА

Отражение затрат на приобретение автотранспорта при кажущейся простоте имеет много вариантов, причем не всегда однозначных. Поэтому бухгалтеру предприятия необходимо серьезно подойти к рассмотрению этих вопросов при отражении хозяйственных операций в учете.

ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ

Автотранспортные средства относятся к объектам основных средств, поскольку соответствуют критериям, установленным ПБУ 6/01¹:

- предназначены для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев) в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование;

- способны приносить организации доход в будущем;

- организация не предполагает последующую их перепродажу.

До ввода в эксплуатацию стоимость автотранспорта отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Автотранспорт принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая складывается из фактических затрат на его приобретение (п. 7, 8 ПБУ 6/01):

- стоимости, уплаченной продавцу;

- расходов на установку дополнительного оборудования;

- пошлин и сборов, уплаченных при постановке на учет в органах ГИБДД, и иных расходов, непосредственно связанных с приобретением автотранспорта.

Автотранспортные средства допускаются к дорожному движению на территории Российской Федерации после их регистрации в соответствии с законодательством (п. 3 ст. 16 Федерального закона от 10 декабря 1995 г. № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения»). Должностным и иным лицам, ответственным за техническое состояние и эксплуатацию транспортных средств на предприятиях и в организациях, запрещено выпускать на линию транспортные средства, не зарегистрированные в установленном порядке (п. 12 Основных положений по допуску транспортных средств к эксплуатации²). Поэтому автотранспорт, не прошедший процедуру государственной регистрации, не может использоваться.

Государственная пошлина, а также плата за проведение государственного техни-

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

² Основные положения по допуску транспортных средств к эксплуатации и обязанности должностных лиц по обеспечению безопасности дорожного движения утверждены Постановлением Правительства РФ от 23 октября 1993 г. № 1090 «О правилах дорожного движения».

ческого осмотра, перечисляемые в связи с приобретением объекта основных средств, являются фактическими затратами на его приобретение, сооружение и изготовление и, соответственно, включаются в первоначальную стоимость этого объекта, учитываемую, в частности, для целей исчисления налога на имущество организаций (письмо Минфина России от 5 июля 2006 г. № 03-06-01-04/138).

Пример 1. Стоимость автомобиля по договору купли-продажи с автосалоном составила 1 416 000 руб. (в том числе НДС — 216 000 руб.). Для доставки автомобиля до местонахождения организации был командирован сотрудник. Расходы на командировку составили 7000 руб. без НДС. Расходы, связанные с приобретением огнетушителя и аптечки, — 3000 руб. без НДС.

До ввода автомобиля в эксплуатацию организация уплатила государственные пошлины:

- 400 руб. за государственную регистрацию транспортных средств в ГИБДД и выдачу государственных регистрационных знаков на транспортные средства;

- 100 руб. за выдачу свидетельства о регистрации транспортного средства;

- 100 руб. за выдачу паспорта транспортного средства.

В бухгалтерском учете организации делаются проводки:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — К 51 «Расчетные счета» — 1 416 000 руб. — перечислена автосалону стоимость приобретенного автомобиля;

Д 08 — К 60 — 1 200 000 руб. (1 416 000 руб. — 216 000 руб.) — отражена стоимость автомобиля по договору купли-продажи;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 60 — 216 000 руб. — отражена сумма НДС со стоимости автомобиля;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К 51 — 600 руб. (400 руб. + 100 руб. + 100 руб.) — отражены суммы уплаченных пошлин в ГИБДД;

Д 08 — К 76 — 600 руб. — включена в стоимость автомобиля сумма уплаченных пошлин;

Д 08 — К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 7000 руб. — включена в стоимость автомобиля сумма командировочных расходов на основании авансового отчета сотрудника;

Д 60 — К 51 — 3000 руб. — оплачены аптечка и огнетушитель;

Д 08 — К 60 — 3000 руб. — включена в первоначальную стоимость автомобиля стоимость аптечки и огнетушителя.

Таким образом, сформированная на счете 08 стоимость автомобиля до ввода в эксплуатацию составила 1 210 600 руб. (1 200 000 руб. + 600 руб. + 7000 руб. + 3000 руб.).

В соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. В пункте 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹ указано, что в инвентарный объект по подвижному составу автомобильного транспорта включаются все относящиеся к нему приспособления и принадлежности. В стоимость автомобиля включается стоимость запасного колеса с крышкой, камерой и ободной лентой, а также комплекта инструментов.

Таким образом, автомобиль с автомобильными шинами на колесах (и в запасе) является единым инвентарным объектом. Стоимость автомобильных шин (крышка, камера и ободная лента), находящихся в запасе при транспортном средстве, включается в первоначальную стоимость основного средства.

Затраты на страхование

Обязательное страхование автогражданской ответственности (ОСАГО). Расходы

¹ Утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

на ОСАГО не включаются в первоначальную стоимость автомобиля, поскольку связаны с эксплуатацией автотранспорта. Эти затраты отражаются как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (например, равномерно), в течение периода, к которому они относятся (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации¹).

В целях налогового учета упомянутые расходы также не включаются в первоначальную стоимость основных средств. Если страховые взносы уплачиваются несколькими платежами, то расходы на страхование признаются по мере перечисления (выплаты из кассы) денежных средств. Если по договору, заключенному на срок более одного отчетного периода, страховые взносы перечисляются разовым платежом, то расходы признаются равномерно в течение срока, на который заключен договор, пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде (п. 6 ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации).

Если страховая организация, с которой заключен договор страхования, не имеет лицензии на оказание услуг по страхованию соответствующего вида, то затраты организации-страхователя на уплату страховых взносов по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Дело в том, что ст. 1 Федерального закона от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности автотранс-

портных средств» определено, что страховая организация вправе оказывать услуги по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств в соответствии с разрешением (лицензией), выданным федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Пример 2. Организация 15 октября 2007 г. заключила договор обязательного страхования гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств на автомобиль, используемый для управленческих нужд, сроком с 15 октября 2007 г. по 14 октября 2008 г. (т.е. на 366 дней). Страховой взнос составил 6120 руб. и был оплачен единовременно. В течение последующих 12 мес. эта сумма ежемесячно списывается как расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99²) в части, пропорциональной количеству календарных дней действия договора страхования в текущем месяце. Расходы на страхование составят:

- в октябре 2007 г. — 284,26 руб. (6120 руб. : 366 дн. × 17 дн.) (с 15 по 31 октября);
- ноябре 2007 г., апреле, июне, сентябре 2008 г. — по 501,64 руб. (6120 руб. : 366 дн. × 30 дн.);
- декабре 2007 г., январе, марте, мае, июле, августе 2008 г. — по 518,36 руб. (6120 руб. : 366 дн. × 31 дн.);
- феврале 2008 г. — 484,92 руб. (6120 руб. : 366 дн. × 29 дн.);
- октябре 2008 г. — 234,1 руб. (6120 руб. : 366 дн. × 14 дн.).

В бухгалтерском учете организации делаются проводки:

Д 76, субсчет 1 «Расходы по имущественному и личному страхованию» — К 51 — 6120 руб. — оплачен взнос по ОСАГО;

Д 97 «Расходы будущих периодов» — К 76-1 — 6120 руб. — учтена в составе расходов будущих периодов страховая премия;

¹ Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

² Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

ежемесячно

Д 26 «Общехозяйственные расходы» — К 97 — списывается по частям сумма взноса как расходы по обычным видам деятельности.

В налоговом учете порядок отражения страховых взносов на ОСАГО, уплаченных единым платежом при регистрации автомобиля в органах ГИБДД, совпадает с бухгалтерским.

Добровольное страхование автотранспорта. Для целей бухгалтерского учета расходы на добровольное страхование автотранспорта и ответственности за причинение вреда принимаются к учету аналогично расходам на ОСАГО.

В налоговом учете затраты на добровольное страхование средств наземного транспорта от угона и ущерба учитываются в составе расходов при налогообложении прибыли на основании подп. 1 п. 1 ст. 263 НК РФ (письмо Минфина России от 20 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/119). Расходы в виде страховых взносов по договорам добровольного страхования ответственности за причинение вреда признаются для целей налогообложения прибыли, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями (подп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ).

В иных случаях страховые взносы, уплаченные налогоплательщиками по договорам страхования ответственности, не могут признаваться расходами для целей налогообложения прибыли. Кроме того, указанные затраты не могут признаваться расходами для целей налогообложения прибыли, если при заключении договора добровольного страхования автотранспорта взносы на добровольное страхование имущества и ответственности отражены одной суммой

(письмо УФНС России по г. Москве от 14 февраля 2007 г. № 20-12/013753).

Затраты на установку дополнительного оборудования

Стоимость охранной сигнализации и затраты на ее установку в автомобиль при его приобретении включаются в первоначальную стоимость автотранспорта, так как являются расходами на доведение ОС до состояния, в котором оно пригодно для использования (п. 1 ст. 257 НК РФ). Если же сигнализация устанавливается на уже эксплуатирующийся автомобиль, эти суммы увеличивают его первоначальную стоимость как расходы на дооборудование или модернизацию ОС (п. 2 ст. 257 Кодекса). Отметим, что некоторые арбитражные суды занимают иную позицию: затраты по установке охранной сигнализации на новый автомобиль не участвуют в формировании его первоначальной стоимости, поскольку автомобиль пригоден к эксплуатации независимо от наличия у него такого оборудования; установку охранной сигнализации на уже эксплуатирующийся автомобиль нельзя рассматривать как его дооборудование или модернизацию, так как при этом не изменяется его технологическое или служебное назначение и у него не появляются другие новые качества (п. 2 ст. 257 НК РФ)¹.

На признание расходов на установку магнитолы для целей налогообложения прибыли также существуют две противоположные точки зрения. Налоговые органы придерживаются позиции, что такие издержки не

¹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29 ноября, 6 декабря 2006 г. по делу № 09АП-14094/2006-АК, ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июня 2007 г. по делу № А33-15634/04-СЗ-Ф02-3458/07, ФАС Северо-Западного округа от 4 июля 2005 г. по делу № А56-47890/04.

удовлетворяют критериям экономической обоснованности затрат (п. 1 ст. 252 НК РФ), поскольку трудовым законодательством не предусмотрено оборудование рабочих мест водителей магнитолами. Таким образом, расходы на приобретение и установку магнитолы не участвуют в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Иной точки зрения придерживаются некоторые арбитражные суды. Представители налоговой инспекции утверждали, что оборудование автомашины автомагнитолой и колонками преследует развлекательные цели и никак не связано с производственной необходимостью, так как автомобиль может работать и без данного оборудования. Суд же признал затраты обоснованными и мотивировал данный вывод тем, что автомобиль используется для представительских функций налогоплательщика (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 октября 2006 г. по делу № Ф04-3191/2005(27129-А27-26)).

Затраты на уплату процентов при приобретении автомобиля в кредит

На основании п. 8 ПБУ 6/01 и п. 11—13 ПБУ 15/01¹ проценты по полученному кредиту, начисленные до ввода автомобиля в эксплуатацию, включаются в его первоначальную стоимость и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». После ввода автомобиля в эксплуатацию проценты по кредиту относятся на прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99), что отражается проводкой Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — К 66.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 утверждено приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н.

В целях налогообложения прибыли проценты за кредит включаются в состав вне-реализационных расходов организации (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). В связи с этим возникает налогооблагаемая временная разница, приводящая к образованию суммы налога на прибыль, увеличивающей величину налога, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах (п. 8, 10, 12 ПБУ 18/02²).

Когда в налоговом учете возникает налогооблагаемая временная разница, в бухгалтерском учете признается отложенное налоговое обязательство, равное произведению суммы налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль (п. 15 ПБУ 18/02). Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

ВВОД В ЭКСПЛУАТАЦИЮ

Если автотранспорт приобретается по договору купли-продажи, мены, дарения, финансовой аренды, то оформляется акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1³. Этот акт составляется на каждый инвентарный объект с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы начисленной амортизации (износа). К документу прилагается техническая документация на автомобиль.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

³ Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Если приобретается автотранспорт, бывший в эксплуатации, то на основании данных передающей стороны в форме № ОС-1 заполняется раздел 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи». В графе «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма амортизационных начислений с начала эксплуатации. Раздел 2 заполняется организацией-получателем только в одном экземпляре. В акте приема-передачи данные об автотранспорте, находящемся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности.

Учет автотранспорта организуется таким образом, чтобы можно было установить наличие его по местонахождению и источник его приобретения. При вводе в эксплуатацию каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер. Он сохраняется за объектом ОС на весь период его нахождения на данном предприятии, а в случае выбытия объекта его инвентарный номер не может быть присвоен вновь поступившим основным средствам. На каждый объект заводятся инвентарные карточки. Они ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре:

► на единичный объект — по форме № ОС-6¹;

► на группу объектов — по форме № ОС-6а¹.

Малые предприятия используют форму № ОС-6б¹.

Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов. Ввод автотранспорта в эксплуатацию отражается в учете проводкой:

Д 01 «Основные средства» — К 08.

После ввода автотранспорта в эксплуатацию организация может принять к вычету НДС по расходам на его приобретение. Суммы налога принимаются к вычету при соблюдении условий, установленных ст. 171 и 172 НК РФ, а именно:

► НДС предъявлен к вычету на территории России (уплачен при ввозе автотранспорта на территорию РФ);

► автотранспорт приобретен для проведения операций, облагаемых НДС;

► в наличии счет-фактура. **НБУ**

¹ Утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Н.Ю. СТЕПАНОВА /аудитор, генеральный директор ООО «Агентство АФК»/

Суммированный учет рабочего времени. Порядок расчета заработной платы

Значительное число работников выполняют свои трудовые обязанности в условиях, отклоняющихся от нормальных, — например, за пределами продолжительности установленного нормального рабочего времени. Это официанты, водители, продавцы, менеджеры клубов и др. Поэтому у бухгалтеров возникает достаточно много вопросов по определению доплат за работу в вечернее и ночное время. Об этом и пойдет речь в данной статье.

СМЕННЫЙ ГРАФИК РАБОТЫ

Согласно ст. 91 Трудового кодекса РФ рабочее время определяется как время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности. При этом нормальной считается продолжительность рабочего времени, равная 40 часам в неделю, т.е. общепринятые пять рабочих дней по восемь часов.

Для работников организаций, режим работы которых отличается от такого графика (например, магазин розничной торговли, работающий круглосуточно), следует применять суммированный учет рабочего времени на основании положений ст. 104 ТК РФ. Данной статьей определено, что продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормальное количество рабочих часов. Учетный период определяется внутренним нормативным документом и может быть установлен как месяц, квартал или лю-

бой другой период времени, но не более одного года.

Отметим, что сотрудники, чей рабочий день превышает восемь часов, выходят на работу на основании утвержденного графика на учетный период. При суммированном учете рабочего времени наличие такого графика обязательно. Как следует из ст. 103 ТК РФ, графики работы должны доводиться до сотрудников не позднее чем за один месяц до введения их в действие. При оформлении трудовых отношений с такими работниками следует ознакомить их под роспись с приказом по организации о необходимости ведения суммированного учета рабочего времени.

Пример 1. Режим работы менеджеров игрового зала боулинг-клуба таков: один рабочий день (с 10.00 до 2.00 следующего дня) через два выходных. Учетный период для этой категории работников установлен как квартал. В соответствии с утвержденными графиками работы за I квартал 2008 г. менеджер Иванов отработал:

- в январе — 160 ч;
- в феврале — 144 ч;

► марте — 176 ч.

Нормальная продолжительность рабочего времени в I квартале 2008 г. согласно производственному календарю составляет 454 ч. Заработная плата менеджеру Иванову будет рассчитываться исходя из фактически отработанного времени, т.е. 480 ч (160 ч + 144 ч + 176 ч).

Как видно из приведенного примера, при расчете заработной платы работнику, в отношении которого ведется суммированный учет рабочего времени, бухгалтер практически всегда сталкивается с необходимостью начисления доплат за сверхурочную работу. Понятие «сверхурочная работа» определено в ст. 99 ТК РФ: это работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени, а при суммированном учете рабочего времени — сверх нормального количества рабочих часов в учетный период.

В этой же статье подробно изложены условия привлечения работника к сверхурочной работе и ограничения по такому привлечению. Работодатель обязан вести отдельный учет продолжительности сверхурочной работы. Отметим, что ее продолжительность не должна превышать для каждого работника суммарно 120 часов в год.

При установлении учетного периода более месяца расчет оплаты сверхурочной работы производится по окончании этого периода. Порядок оплаты сверхурочной работы регулируется ст. 152 ТК РФ: сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, а последующие часы — не менее чем в двойном размере. Кроме того, сверхурочная работа может быть оплачена и в большем размере, если это предусмотрено коллективным или трудовым договором. Также сверхурочная работа по желанию работника может быть компенсирована

предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Пример 1 (продолжение). Оклад менеджера Иванова составляет 20 000 руб. в месяц. При расчете заработной платы нужно выяснить, соответствует ли график сменности фактически отработанному времени. В январе 2008 г. Иванов отработал все смены полностью, значит, за январь 2008 г. бухгалтер боулинг-клуба начислит ему оклад полностью — 20 000 руб. Процедура расчета заработной платы за февраль 2008 г. аналогичная.

А вот при расчете заработной платы за март 2008 г. следует учесть переработку за квартал — 26 ч (480 ч — 454 ч). Эти сверхурочные часы оплачиваются в следующем порядке.

1. Определяется среднечасовая тарифная ставка исходя из суммы окладов за все месяцы квартала, поделенной на нормальное количество рабочих часов в этом учетном периоде:

$$20\,000 \text{ руб.} \times 3 \text{ мес.} : 454 \text{ ч} = 132,16 \text{ руб./ч.}$$

2. Первые два часа переработки оплачиваются по среднечасовой ставке с учетом повышающего коэффициента 1,5:

$$(132,16 \text{ руб./ч} \times 1,5) \times 2 \text{ ч} = 396,48 \text{ руб.}$$

3. Остальные часы переработки оплачиваются по двойной среднечасовой ставке:

$$(132,16 \text{ руб./ч} \times 2) \times (26 \text{ ч} - 2 \text{ ч}) = 6343,68 \text{ руб.}$$

Таким образом, заработная плата менеджера Иванова за март 2008 г. составит:

$$20\,000 \text{ руб.} + 396,48 \text{ руб.} + 6343,68 \text{ руб.} = 26\,740,16 \text{ руб.}$$

Если заработная плата при суммированном учете рабочего времени рассчитывается не на основе должностного оклада, а исходя из часовой тарифной ставки, то в расчет каждого месяца будет браться фактически отработанное количество часов согласно графику сменности. Аналогично рассчитывается сумма заработной платы при выявлении недоработок в соответствии с утвержденным графиком сменности.

Трудовой кодекс РФ не содержит определения вечернего времени и, соответственно, не предусматривает какой-либо компен-

сации за работу в это время. Между тем согласно разъяснениям Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 7 мая 1987 г. № 14/14-38 смена, непосредственно предшествующая ночной, считается вечерней. Как следует из п. 9 Постановления ЦК КПСС, Совмина СССР и ВЦСПС от 12 февраля 1987 г. № 194, работникам, занятым в вечерней смене, должна производиться доплата за каждый час работы в смене в размере не менее 20% часовой тарифной ставки. Законность данной нормы подтверждена Определением Президиума ВС РФ от 19 ноября 2003 г. № 48пв-03.

Ночным временем на основании ст. 96 ТК РФ признается время с 22.00 до 6.00 следующего дня. Оплата труда в ночное время согласно положениям ст. 154 Кодекса производится в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Документа, устанавливающего единый для всех работников минимальный размер доплаты за работу в ночное время, нет. В то же время в силу ст. 423 ТК РФ продолжают действовать нормативные правовые акты, в том числе и бывшего Союза ССР, которыми доплаты за работу в ночное время были установлены для различных отраслей экономики и категорий работников.

До утверждения Правительством РФ минимальных размеров доплаты за работу в ночное время могут применяться нормативные правовые акты, принятые до введения в действие Трудового кодекса РФ. Согласно уже упоминавшемуся п. 9 Постановления от 12 февраля 1987 г. № 194 за работу в ночную смену работнику доплачивается 40% часовой тарифной ставки (должностного оклада) за каждый час работы в смене.

РАБОТА В ВЫХОДНЫЕ И ПРАЗДНИЧНЫЕ ДНИ

В соответствии со ст. 153 ТК РФ работа в выходные или нерабочие праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере, если она производилась в пределах нормы рабочего времени. Если же данная работа производится за пределами нормы рабочего времени, то оплачивается она в тройном размере. Например, оклад плюс доплата в размере двух окладов.

Упомянутая статья не содержит оговорки, что данный порядок не применяется при расчете заработной платы сотрудников с суммированным рабочим временем. Действительно, график сменности составляется так, что рабочими могут оказаться суббота или воскресенье, а выходными — любые другие дни недели. В этом случае доплаты за работу в субботу или воскресенье не производятся. По мнению автора, доплата работникам с суммированным рабочим временем должна быть произведена, если рабочим оказался праздничный день (такие дни перечислены в ст. 112 ТК РФ).

Пример 2. Условия аналогичны примеру 1 с изменениями, что согласно графику сменности менеджер Иванов выходил на работу 4 и 7 января 2008 г.

Рассчитаем оплату труда в праздничные дни:

$132,16 \text{ руб./ч} \times 8 \text{ ч}^1 \times 2 \text{ дн.} = 2114,56 \text{ руб.}$

Заработная плата за январь 2008 г. составит:

$20\,000 \text{ руб.} + 2114,56 \text{ руб.} = 22\,114,56 \text{ руб.}$

Напомним, что расчет сверхурочных производится в конце учетного периода, т.е. в марте 2008 г.

При определении количества сверхурочных часов за учетный период необходимо принимать во внимание разъяснения Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 8 августа 1966 г. № 13/П-21 «О компенсации за работу в праздничные дни». Согласно

¹ По норме рабочего времени.

этому документу при подсчете сверхурочных часов не учитывается работа в праздничные дни, произведенная сверх нормы рабочего времени (например, в случае вынужденной работы по причине болезни другого работника), так как она уже оплачена в повышенном размере.

Пример 3. Изменим данные примера 2: учетный период равен месяцу и 2 января 2008 г. был рабочим днем вне ранее утвержденного графика сменности. Итого менеджер Иванов в январе 2008 г. отработал 176 ч.

Норма рабочего времени в январе 2008 г. составляет 136 ч. Рассчитаем количество часов, отработанных сверхурочно:

$$176 \text{ ч} - 136 \text{ ч} - 8 \text{ ч} = 32 \text{ ч}$$

и среднечасовую тарифную ставку:

$$20\,000 \text{ руб.} : 136 \text{ ч} = 147,06 \text{ руб./ч.}$$

Рассчитаем заработную плату за январь 2008 г. исходя из фактически отработанного рабочего времени:

$$147,06 \text{ руб./ч} \times 176 \text{ ч} = 25\,882,56 \text{ руб.}$$

Рассчитаем сумму доплаты за работу в праздничные дни (2, 4 и 7 января 2008 г.):

$$147,06 \text{ руб./ч} \times 8 \text{ ч} \times 3 \text{ дн.} = 3\,529,44 \text{ руб.}$$

Рассчитаем доплату за работу сверхурочно:

$$(147,06 \text{ руб./ч} \times 1,5 \times 2 \text{ ч}) + (147,06 \text{ руб./ч} \times 2 \times 30 \text{ ч}) = 9\,264,78 \text{ руб.}$$

Итого заработная плата за январь 2008 г. с учетом доплат составит:

$$25\,882,56 \text{ руб.} + 3\,529,44 \text{ руб.} + 9\,264,78 \text{ руб.} = 38\,676,78 \text{ руб.}$$

Если работнику по графику приходится выходить на работу в нерабочий праздничный день, то его труд в этот день оплачивается в размере:

► не менее двойной дневной или часовой тарифной ставки либо не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада за день или час работы) сверх оклада, если

работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени;

► не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада за день или час работы) сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Конкретный размер оплаты работы в выходной или нерабочий праздничный день может устанавливаться также трудовым, коллективным договором либо иным локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников.

В заключение отметим, что Кодексом РФ об административных правонарушениях установлена ответственность за нарушение трудового законодательства. Так, согласно ст. 5.27 КоАП РФ ответственных представителей организации или предпринимателя могут оштрафовать на сумму от 500 до 5000 руб. К первым относят не только руководителя, но и его заместителя, главного бухгалтера и даже начальника отдела кадров. С последнего спросят за неправильное ведение кадрового учета.

Если отпускные, пособия по временной нетрудоспособности или заработная плата были рассчитаны неправильно, отвечать будет уже главный бухгалтер. Руководителя же фирмы могут оштрафовать за все нарушения. Ведь именно он отвечает за дела компании.

КоАП РФ карает не только сотрудников, но и саму организацию — на сумму от 30 000 до 50 000 руб. Кроме того, на основании п. 1 ст. 5.27 КоАП РФ деятельность организации-нарушителя может быть приостановлена на срок до 90 суток. **НБУ**

А.М. ПАРШИКОВ /юрист, Орловская обл./

ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ПОЧТЕ — НЕ ПАНАЦЕЯ

Зачастую анализ судебной практики дает весьма интересные результаты. Все мы знаем, какие очереди выстраиваются в почтовых отделениях в последний день сдачи отчетности. Рассмотрим ситуацию, когда такой «почтовый» налогоплательщик оказался без вины виноватым.

В ходе камеральной проверки инспекция установила, что в нарушение п. 3 ст. 289 НК РФ общество сдало отчетность несвоевременно: фактически декларация была представлена на следующий день по истечении срока сдачи отчетности, что подтверждается штампом почтового отделения связи на конверте и на описи вложения. Проверяющие приняли решение о привлечении общества к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ.

Общество, в свою очередь, посчитало решение инспекции неправомерным и обратилось в суд. В обоснование своей позиции налогоплательщик указал, что декларация для отправки в налоговый орган была им сдана в почтовое отделение именно в пределах срока, определенного законодательством, — в последний день. Это подтверждается оттиском календарного штампа, проставленного почтовым отделением на описи почтовых отправлений.

Судом было установлено, что почтовое отправление, содержащее декларацию, действительно было сдано на почту в последний день установленного Налоговым кодексом Российской Федерации срока. Как видно из справки начальника почтового отделения

связи, проставление на почтовом отпадлении оттиска, датированного следующим календарным днем, было обусловлено большим объемом работы в отделении.

Что радует, требования налогоплательщика суд удовлетворил. В силу положений п. 1 ст. 109 НК РФ отсутствие события налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности (см. также Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 8 ноября 2007 г. по делу № Ф08-7355/07-2758А).

И все же сам факт наличия таких прецедентов наводит на мысль, что практика отправления вчерашних писем сегодня в отделениях связи весьма распространена. Поэтому организациям не стоит тянуть до последнего, уповаю на отправку декларации почтой.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 19 марта 2008 г. по делу № А52-1219/2007

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа установил:

открытое акционерное общество «Федеральная сетевая компания Единой энергетической сети» (далее — Общество) обратилось в Арбитражный суд Псковской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области (далее — Инспекция) от 01.02.2007 № 15-01/5175/456 о привлечении Общества к налоговой

ответственности на основании пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) в виде взыскания 32 664 руб. 05 коп. штрафа за непредставление в установленный срок налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2006 года.

Решением Арбитражного суда Псковской области от 31.07.2007, оставленным без изменения постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.11.2007, требования Общества удовлетворены.

В кассационной жалобе Инспекция просит отменить судебные акты и принять новое решение об отказе в удовлетворении заявленных требований Общества, ссылаясь на неправильное применение судами первой и апелляционной инстанций норм материального права. Податель жалобы считает, что заявитель представил спорную налоговую декларацию 31.10.2006, поскольку эта дата проставлена на конверте и описи вложения. Список же почтовых отправлений от 30.10.2006 не может подтверждать факт получения корреспонденции от Общества, поскольку не содержит сведений о содержимом почтового вложения. Кроме того, заявитель не представил в Инспекцию квитанцию о приеме почтового отправления, выданную ему отделением связи, в то время как в соответствии с подпунктом «б» пункта 12 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2005 № 221 «Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи», почтовые отправления (заказные письма, письма с объявленной ценностью, обыкновенные) относятся к регистрируемым и принимаются от отправителя с выдачей ему квитанции, при этом регистрируемые почтовые отправления могут отправляться с описью вложения. Налоговый орган также считает, что письмо начальника почтового отделения не является доказательством получения почтой 30.10.2006 корреспонденции от Общества.

Законность решения от 31.07.2007 и постановления от 27.11.2007 проверена в кассационном порядке.

Из материалов дела следует, что Инспекция провела камеральную налоговую проверку представленной Обществом 27.10.2006 налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2006 года, в ходе которой установила, что Общество в нару-

шение пункта 3 статьи 289 НК РФ несвоевременно представило указанную декларацию, а именно: при сроке представления не позднее 30.10.2006 фактически декларация представлена 31.10.2006, что подтверждается штампом почтового отделения связи на конверте и на описи вложения.

Инспекция направила в адрес Общества уведомление от 27.12.2006 № 15-01/4859 о факте налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов проверки и с учетом представленных 19.01.2007 налогоплательщиком возражений Инспекция приняла решение от 01.02.2007 № 15-01/5175/456 о привлечении Общества к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ, в виде взыскания 32 664 руб. 05 коп. штрафа (с учетом пункта 3 статьи 114 НК РФ).

Общество не согласилось с названным ненормативным актом налогового органа и обжаловало его в судебном порядке.

В обоснование своей позиции налогоплательщик указал на то, что им 30.10.2006 в почтовое отделение № 270 ММП № 6 ФГУП «Почта России» была передана декларация для отправки в Инспекцию, что подтверждается оттиском календарного штампа, проставленного на списке почтовых отправлений. Однако, как следует из справки указанного почтового отделения, корреспонденция была обработана на следующий рабочий день, что и послужило причиной указания на описи вложения даты 31.10.2006.

Суды, удовлетворяя требования налогоплательщика, правомерно основывались на следующем.

Как следует из пункта 3 статьи 289 НК РФ, налогоплательщики представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Согласно пункту 2 статьи 285 НК РФ отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы декларацию по налогу на прибыль установлена пунктом 4 статьи 23 НК РФ и пунктом 1 статьи 289 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой

декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в пункте 2 этой же статьи, влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 руб.

Из материалов дела видно, что на конверте, в котором Общество направило в адрес налогового органа декларацию по налогу на прибыль за 9 месяцев 2006 года, имеется оттиск календарного штемпеля почтового отделения связи, в соответствии с которым датой отправки данной корреспонденции является 31.10.2006. Эту дату Инспекция посчитала датой представления Обществом налоговой декларации (при сроке подачи 30.10.2006), что послужило основанием для привлечения его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ.

Вместе с тем в материалах дела имеется справка начальника почтового отделения связи № 270 ММП № 6 ФГУП «Почта России» Кузнецовой Л.А., в которой указано, что в связи с большим объемом работы на почте ценная корреспонденция, принятая к отправке 30.10.2006, была направлена (обработана) адресатам, в том числе и Инспекции, 31.10.2006.

Список почтовых отправлений от 30.10.2006 и справка почты от 31.10.2006 были представлены Обществом в налоговый орган вместе с возражениями от 19.01.2007, то есть до принятия Инспекцией спорного решения.

Кассационная инстанция считает, что суды первой и апелляционной инстанций, оценив в совокупности фактические обстоятельства, имеющие значение для дела и установленные на основе полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, а также с учетом доводов сторон, правомерно сделали вывод об отсутствии вины Общества, поскольку с учетом положений статьи 6¹ НК РФ налоговая декларация по налогу на прибыль за 9 месяцев 2006 года сдана Обществом на почту 30.10.2006, то есть в последний день срока, установленного пунктом 3 статьи 289 НК РФ.

В силу положений подпункта 2 статьи 109 НК РФ отсутствие события налогового правонарушения

является обстоятельством, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности.

Таким образом, суды первой и апелляционной инстанций правомерно отказали Инспекции в удовлетворении заявления, поскольку согласно пункту 1 статьи 108 НК РФ никто не может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Довод жалобы Инспекции о том, что справка начальника почтового отделения связи не является доказательством по делу, отклоняется судом кассационной инстанции.

В соответствии с частью 1 статьи 75 АПК РФ письменными доказательствами являются содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа.

Арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств (пункт 1 статьи 71 АПК РФ).

Судебные инстанции, оценив справку почтового отделения связи, представленную Обществом в подтверждение направления спорной налоговой декларации, признали ее надлежащим доказательством по делу, и у суда кассационной инстанции нет оснований для ее переоценки.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Псковской области от 31.07.2007 и постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.11.2007 по делу № А52-1219/2007 оставить без изменения, а кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области — без удовлетворения. **ИВУ**

Ю.М. ЛЕРМОНТОВ /консультант Минфина России/

РАЗЪЯСНЕНИЯ КОНСУЛЬТАНТА МИНФИНА РОССИИ

Вопрос

По результатам выездной проверки организация была привлечена к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неправомерное применение вычета по налогу на добавленную стоимость при перечислении платежей по договору лизинга. По мнению налогового органа, платежи по договору финансовой аренды (лизинга) являются авансовыми и не могут быть списаны в периоде их уплаты. Аналогичный вывод был сделан и в отношении суммы вычета по НДС. Правомерна ли позиция инспекции?

Ответ

Как следует из ст. 172 НК РФ, вычетам подлежат только суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) и имущественных прав на территории России либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

Поскольку договор финансовой аренды (лизинга) является подвидом договора аренды (ст. 625 Гражданского кодекса Российской Федерации), к нему применяются общие положения об аренде, не противоречащие установленным правилам о договоре финансовой аренды (письмо Минфина России от 7 июля 2006 г. № 03-04-15/131). Порядок выкупа арендованного имущества

установлен ст. 624 ГК РФ, согласно которой в договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Таким образом, лизинговый платеж есть оплата услуги по договору лизинга. А в силу подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении услуги, подлежат вычету для целей налогообложения в порядке, предусмотренном абз. 2 п. 1 ст. 172 Кодекса.

Как показывает практика, налоговые органы придерживаются мнения, что лизинговый платеж фактически содержит в себе платежи двух видов: плату за аренду имущества и стоимость имущества. Соответственно, правомерным будет предъявить к вычету НДС только по той части лизингового платежа, которая является вознаграждением и платой за аренду, так как они сразу относятся на себестоимость. В остальной же части (выкупная стоимость) НДС подлежит включению в состав налогового вычета лишь после принятия на учет предмета лизинга и полной оплаты его стоимости.

Однако суды признают такую позицию неправомерной. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 5 августа 2005 г. по делу № А05-1981/2005-13 отметил, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого

договора лизинга. И несмотря на то, что в расчет лизингового платежа входит несколько составляющих, рассматривать этот платеж как несколько самостоятельных платежей нельзя.

ФАС Поволжского округа в Постановлении от 8 июня 2006 г. по делу № А57-29402/05-7 признал за налогоплательщиком-лизингополучателем право на предъявление к вычету НДС, уплаченного по договору лизинга, независимо от окончания срока действия договора в тех налоговых периодах, в которых были уплачены лизинговые платежи. А ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 11 октября 2006 г. по делу № А29-10787/2005А отметил, что налог может быть заявлен к вычету после фактического получения и оприходования имущества. Лизинговые платежи являются расходами того периода, в котором возникает обязанность их оплаты по условиям договора, независимо от даты передачи предмета лизинга лизингополучателю.

Отметим также, что п. 1 ст. 122 НК РФ не предусмотрены такое правонарушение, как «неправомерное применение вычета», и ответственность за его совершение. Таким образом, изложенная в вопросе позиция налогового органа неправомерна.

Вопрос

Облагается ли налогом на добавленную стоимость реализация российской организацией консультационных услуг иностранной компании?

Ответ

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 148 Кодекса при оказании, в частности, консультационных услуг мес-

том их реализации признается территория России, если покупатель данных услуг ведет деятельность на территории РФ.

Таким образом, реализация российской организацией консультационных услуг, покупателем которых является иностранная компания, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Этот вывод подтверждается и судебной практикой, например Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 29 сентября 2006 г. по делу № А56-21428/2005.

Вопрос

Вправе ли налогоплательщик сдавать налоговую отчетность в электронном виде с использованием портативных устройств, подключенных к Интернету (КПК или мобильного телефона)? Обязательно ли наличие подключенного к Сети стационарного персонального компьютера в офисе налогоплательщика?

Ответ

В силу п. 4 ст. 80 НК РФ порядок представления налоговой декларации (расчета) и документов в электронном виде определяется Минфином России. Электронный документооборот регламентируется Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи¹ (далее — Порядок), а также Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи² и иными актами налоговой службы.

¹ Утвержден приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-32/169.

² Утверждены приказом МНС России от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-32/705@.

Порядком, в частности, предусмотрено, что налоговые декларации в электронном виде представляются через специализированного оператора связи, оказывающего услуги налогоплательщику, с использованием электронной цифровой подписи, а датой представления такой декларации является дата ее отправки, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

Если такое подтверждение имеется, налогоплательщик считается своевременно исполнившим обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации. Ни Порядок, ни НК РФ не содержат указаний налогоплательщику на то, с помощью какого устройства ему следует отправлять налоговую декларацию по телекоммуникационным каналам связи.

Тем не менее большое значение имеет операционная система устройства, работа-

ющего с Интернетом. При подключении с помощью мобильного телефона (стандарт GPRS) со стационарного компьютера никаких проблем с отправкой данных не возникнет, чего нельзя сказать об отправке с КПК или мобильного телефона. Дело в том, что системы криптографической защиты информации и сами программные комплексы по передаче отчетности в подобных технических устройствах работают на основе специальных служебных программ, которые далеко не всегда встроены в операционные системы, предназначенные для мобильного телефона или КПК.

Таким образом, если технические особенности программных комплексов совместимы с операционными системами, встроенными в КПК или мобильный телефон, налогоплательщик вправе отправить с них декларацию в налоговый орган. **НБУ**

НА САЙТЕ ИЗДАТЕЛЬСКОГО ДОМА ФБК-ПРЕСС

Адрес: <http://www.fbk-press.ru>

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
**ФБК
ПРЕСС**

Об издательстве
Новости
Периодика
Книги
Для автомобилиста
Контакты
Вакансии
Наши партнеры

В РАЗДЕЛЕ «ПЕРИОДИКА»
МОЖНО ОФОРМИТЬ
ИНТЕРАКТИВНУЮ
ПОДПИСКУ НА ВСЕ НАШИ
ЖУРНАЛЫ. В ОТКРЫТОМ
ДОСТУПЕ ВЫ НАЙДЕТЕ
НЕКОТОРЫЕ
ОПУБЛИКОВАННЫЕ СТАТЬИ

Поиск по сайту

НОВОСТИ ФБК - ПРЕСС